

جـامعـة الزرقاء

كـلية الدراسات العليا

أنموذج مقترح
لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية
(دراسة حالة نادي الوحدات الأردني)

Suggested Model
To Apply Human Resources Accounting In Jordanian Sports Clubs
(Case Study Of AL-Wehdat Club- Jordan)

إعداد الطالب

أحمد يعقوب مصطفى الرابي

(20159152)

إشراف الدكتور

زياد عبد الحليم الذيبة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة

الماجستير في تخصص المحاسبة

كلية الدرسات العليا

الزرقاء – الأردن

2017

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: " أنموذج مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية، دراسة حالة نادي الوحدات الأردني"، وأجيزت بتاريخ 28/ 12 /2017م.

أعضاء لجنة المنـــاقشـــــة	التوقيع
الدكتور زياد عبد الحليم الذيبة، مشرفا ورئيساً	
استاذ مشارك – جامعة الزرقاء	....
الدكتور محي الدين عبدالرزاق حمزة، عضواً	
استاذ مشارك – جامعة الزرقاء	....
الدكتور فؤاد سليمان الفسفوس، عضواً	
استاذ مساعد – جامعة الزرقاء	....
الاستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري، عضواً خارجيا	
استاذ– جامعة ال البيت	....

جامعة الزرقاء

نـــمـــوذج تـــفـــويـــض

أنا أحــمــد يعــقــوب الرابي، أفــوض جــامــعــة الــزرقــاء بتزويـــد رســالتي للمكتبات، أو المؤسســات، أو الهيئـــات أو الأشـــخاص عنــد طلبـــهم، حـــسب التعليمـــات النافذة فـــي الجامعة.

التوقيع :
التاريخ :

Zarqa University
Authorization Form

I Ahmad Yacoub Mostafa AL-rabi, authorize Zarqa University to supply copies of my Thesis, Dissertation to libraries or establishments or individuals on request, according to the University of Jordan regulations.

Signature:
Date:

الإهداء

النبي الأمي معلم البشرية، ومنبع العلم، وسيد الخلق، وأشرف المرسلين سيدنا محمد
(صلى الله عليه وسلم)

رمز الرجولة والتضحية ... إلى من دفعني إلى العلم وبه ازداد فخراً
أبي العزيز

من أرَضعتني الحب والحنان ... إلى رمز الحب وبسلم الشفاء إلى القلب الناصع ... **أمي**

من هم أقرب إلى روحي ... إلى من شاركني حضن الأم، وبهم استمد عزتي ... **إخوتي**

رفيقة دربي ... إلى من سارت معي نحو العلم خطوة بخطوة بذرناه معا، وحصدناه معا، وسنبقى معا بأذن الله ... **زوجتي**

الذين تسكن صورهم وأصواتهم أجمل اللحظات والأيام التي عشناها
جهاد الرابي، محمد مصباح، وعبد الإله صبّاح، ومعاذ الشيخ

كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل ... شكري الجزيل وامتناني

الباحث

شكر وتقدير

الفضل والشكر لله أولاً واخراً

الحمد لله الذي انعم علي بفضله انجاز هذا المجهود المتواضع، وانه لسـيعدني ان اتقدم بجزيل الشكر والعرفان للدكتور **زيـاد عبـدالحليم الذيبـة** لتفضـله بالإشراف على هذه الرسالة، وتقديم النصح والإرشاد لي طيلة فترة اعـدادها، متمنياً ان اضع بصمة في بحر هذا العلم الواسع.

كما يرسني أن أقدم الشكر للاساتذة الأفاضل أعضاء الهيئـة التدريسـية فـي جامعة الزرقاء لما يقدمونه، ومعرفة للنهوض بأبناء هذا الوطن الغالي.

ولا يفوتني شكر اعضاء لجنة المناقشة الكرام لتفضلهم بقبـول مناقشـة هـذه الرسالة وابداء ملاحظتهم القيمة بما يملكونه من علمٍ، ومعرفةٍ، ونقدٍ بناء .

واخيرا وليس اخرا اتقدم باسمى ايات العرفان لكل من قـدمك لـي الـدعم، والمساندة لاتشرف بوقوفي امام حضراتكم اليوم راجيا ان اكون قـد حققـت جزءا مما اصبو اليه .

والله ولي التوفيق

أنموذج مقترح

لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية

(دراسة حالة نادي الوحدات الأردني)

اعداد

أحمد يعقوب الرابي

اشراف

د.زياد عبدالحليم الذيبة

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة بصفة اساسية الى التعرف على أهمية محاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية، ووضع اطار مقترح لتطبيق محاسبة الموارد البشرية وذلك بالتطبيق في الاندية الرياضية الاردنية وعددها 12 نادي، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ان المحاسبة حاليا في تلك الاندية الرياضية في الاردن وبمقوماتها المستندية والدفترية لا تتعامل مع الموارد البشرية الا من ناحية تسجيل الرواتب والاجور فقط أي تعاملها كنفقات جارية، وبما ان محاسبة الموارد البشرية تقوم بتقديم منافع وخدمات مستقبلية، الا انها تعالج ضمن مصروفات بالحسابات الختامية للأندية.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية: إن الأندية الرياضية في الأردن لا تظهر أي معلومات عن تكاليف الموارد البشرية كأصول ضمن الحسابات الختامية للأندية، حيث يتم معالجة تكاليف الموارد البشرية ضمن المصروفات للأندية، ومن اهم التوصيات: ضرورة الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية بادخال وتتبني نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية داخل الاندية الرياضية عن طريق التطبيق التدريجي والاستفادة من خبرات ونجاحات الاندية العاملية الرائدة في هذا المجال، ايضا لا بد ان تتبع الأندية المبادىء العلمية للمحاسبة والصادرة من (GAAB) فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في نهاية كل عام مالي.

الفصل الاول

الاطار العام للدراسة

اولاً: المقدمة

ثانياً: مشكلة الدراسة وأسئلتها

ثالثاً: أهداف الدراسة

رابعاً: أهمية الدراسة

خامساً: فرضيات الدراسة

سادساً: منهجية الدراسة

سابعاً: مجتمع وعينة الدراسة

ثامناً: محددات الدراسة

تاسعاً: مصطلحات الدراسة

أولاً: المقدمة

تُعدُّ الموارد البشرية في المنظمة من أهم الموارد، ولا يمكن تحقيق أهداف المنظمة من دون هذه الموارد، فالمنظمة بدون أفرادها ما هي إلا مجموعة من المباني والمعدات والآلات فقط؛ ولذا فإن مهمة الموارد البشرية هي تحقيق هدف المنشأة التي تعمل فيها .

ولأهمية المورد فقد دَفع كثيرٌ من المنشات إلى إنفاق الأموال الطائلة في سبيل الحصول عليه باعتباره العنصر الفاعل من عناصر الإنتاج، إلى جانب عنصر رأس المال، ولما كانت حاجة بعض المنظمات للحصول على كفاءات وخبرات ومهارات محدده، من العنصر البشري فإن الحصول على مثل هذه العناصر يكلف المنظمات أموالا طائلة لا يعقل أن يكون الاستثمار فيها مجرد مصروف سنوي يقفل في نهاية الفترة المالية، بل باعتبارها أصلا من أصول المنشاة مما مهد لظهور ما يسمى بمحاسبة الموارد البشرية.

إن اعتماد محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية، حيث تتم رسملة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية، وإظهارها كأصل من الأصول طويلة الأجل في قائمة المركز المالي، عوضا عن اعتبارها مصروفات جارية، مما يؤدي إلى إظهار صافي نتيجة المشروع بشكل موضوعي، ويقدم صورة حقيقية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية(مطر، والسويطي، وموسى 2008).

ولما كانت الأندية الرياضية العالمية ومنها الأردنية تعتمد على العنصر البشري (اللاعبون) في وجودها، كان لزاماً عليها أن تقوم بالمحاسبة عنهم ليس كمصروف رواتب لا غير، بل باعتبارهم كأصول تمتلكها رغم الصعوبات في تقييمهم كأصول، حيث قام العديد من المهتمين، والمفكرين، والمنظرين في الفكر المحاسبي بتطوير نماذج رياضية للوصول إلى تقييم قريب للمنطق والواقع لهذه الأصول إلا أنها لم تصل إلى النموذج الأمثل.

وقد جاءت هذه الدراسة لاقتراح أنموذج رياضي يساهم مع النماذج السابقة في إيجاد صيغة رياضية تصل في النهاية إلى تقييم الأصول البشرية بشكل منطقي وسليم، بالإضافة إلى تطبيق هذا النموذج على نادي الوحدات الأردني كحالة دراسية.

ثانيا: مشكلة الدراسة وأسئلتها

بعد عمليات البحث الاولى في الدراسات السابقة حول الواقع الفعلي لتطبيق محاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية، ومن خلال معرفة الباحث للاندية الرياضية الاردنية يتوقع الباحث انه لا يوجد تطبيق لمحاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية، ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات الاتية:

1- ما هي مبررات عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية في الأردن؟
2- ما هي المبادئ والقواعد اللازمة لإيجاد نموذج تطبيقي لمحاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضة في الأردن؟
3- هل توجد معيقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية في الأردن؟

ثالثاً: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بصفة اساسية الى التعرف مدى تطبيق محاسبة الموارد في الاندية الرياضية الاردنية وذلك من خلال تحقيق الاهداف الرئيسة الاتية:

1- التعرف على أهمية محاسبة للموارد البشرية ومبررات تطبيقها في الأندية الرياضية في الأردن.
2- ملاءمة أثر معالجة الموارد البشرية باعتبارها كأصول على القوائم المالية على الأندية الرياضية ومنها نادي الوحدات الأردني.
3- تقديم أنموذج مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية في الأندية الرياضية الأردنية.
4- الخروج بعدد من النتائج والتوصيات والتي تساعد ادارات الاندية في هذا الموضوع.

رابعاً: أهمية الدراسة

تنبع اهمية الدراسة من الاضافات المتوقع تقديمها على المستوى العلمي والمستوى التطبيقي حيث يتوقع التوصل من نتائج الدراسة الى تقديم الخلفية العلمية لهذا الموضوع، ويمكن إبراز أهمية الدراسة من خلال النقاط الاتية:

1- تركز الدراسة على امكانية التعرف على اهمية محاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية .

2-تبين الدراسة المتطلبات اللازمة للافصاح عن الايرادات والتكاليف في الحسابات الختامية، وبالتالي اصدار التقارير المطلوبة للقيام بالتطبيق الصحيح .

3-تعد الدراسة من الدراسات الحديثة في هذا المجال والتي تهدف الى اقتراح أنموذج لمحاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية مما يقدم فرصة للاستفادة من الدراسة في الاندية الرياضية الاردنية .

خامساً: فرضيات الدراسة

من خلال التساؤلات المطروحة في مشكلة الدراسة المتعلقة بعدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية فقد تم بناء فرضيات الدراسة على النحو الاتي:

الفرضية الأولى (H01): لا يوجد مبررات مقنعة لعدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية في الأردن.

الفرضية الثانية (H02): لا يوجد مبادئ وقواعد لإيجاد نموذج تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية في الأردن.

الفرضية الثالثة (H03): لا توجد معيقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية في الأردن.

سادساً: منهجية الدراسة

يتضمن منهج الدراسة التعريف بمحاسبة الموارد البشرية بجوانبها النظرية والتطبيقية، وذلك من خلال تقسيم الدراسة إلى قسمين:

القسم الأول: يتضمن الإطار النظري لمحاسبة الموارد البشرية بمفهومها، وأهدافها، وعلاقتها بالفكر المحاسبي، وبيان وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لها، وكذلك للتعرف على مبررات عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية، والمعيقات التي تحول دون تطبيقها، من خلال إجراء المقابلات مع المسئولين ذوي العلاقة في هذا الموضوع، وكذلك من خلال استقصاء الدراسات السابقة في هذا المجال.

القسم الثاني: وضع تصور لنموذج كيفية معالجة تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية، وكيفية قياسها وإظهارها في القوائم المالية والمشاكل المتعلقة بها، وتوضيح المعالجة المحاسبية للأندية الرياضية، من خلال القوائم المالية الفعلية لنادي الوحدات لسنتين هما 2014، 2015.

سابعاً: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة بالأندية الرياضية الأردنية التي تطبق مبدأ الاحتراف لكرة القدم وعددها (12) وتم اختيار نادي الوحدات الأردني كحالة للدراسة؛ حيث تاسس النادي عام 1956م، وظل تابعاً لوكالة الغوث وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الاونروا) حتى عام 1966، حيث تَبع لوزارة الشباب والرياضة الاردنية؛ حصل على بطولة الدوري الأردني لكرة القدم 15 مرة كان اخرها موسم 2016/2015، وكأس الأردن لكرة القدم 10 مرات وحصل على بطولة كأس الكؤوس الأردنية 12 مرة آخرها عام 2014 كما وحصل على درع الإتحاد الأردني 9 مرات آخرها عام 2017، وتحصل على بطولة الوحدات العربية 3 مرات اعوام 1987، 2001، 2003، وبطولة شاب الأردن الكروية مرة واحدة عام 2009 ودورة أريحا الشتوية مرتين عام 1998، 1999؛ وبطولة الرمثا مرة واحدة عام 1993، ويمارس النادي بالاضافة لكرة القدم لعبة كرة الطائرة.

ثامناً: محددات الدراسة

يمكن حصر أهم المحددات في هذه الدراسة بما يلي:

1- عدم تطبيق الأندية المحلية لمحاسبة الموارد البشرية.

2- الندرة النسبية للدراسات المحلية السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

تاسعاً: مصطلحات الدراسة

- **الموارد البشرية:** مجموعة من قوة العمل المستقرة والفعالة والمتعاونة والقادرة على العمل والراغبة فيه، أو كونها نشاطا إداريا متعلقا بتحديد احتياجات المشروع من القوى العاملة وتوفيرها بالإعداد والكفاءات المحددة، وتحقيق الاستفادة منها بأعلى كفاءة ممكنة (الجندي، 2005)

- **محاسبة الموارد البشرية:** مجموعة المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد وقياس وعرض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في الشركات المساهمة، وذلك بقصد إيصال تلك المعلومات للأطراف ذات المصلحة (مطر، والسويطي، وموسى 2008).

- **التكلفة الاستبدالية للموارد البشرية:** مقدار ما ينفق للحصول على موارد بشرية يتمتعون بنفس مستوى مهارة وكفاءة الموارد البشرية الموجودة فيما لو تم الاستغناء عنها (مطر، والسويطي، وموسى 2008).

الفصل الثاني

الاطار النظري للدراسة

أولاً: محاسبة الموارد البشرية

ثانياً: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

ثالثاً: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

رابعاً: الموارد البشرية كأحد الأصول غير الملموسة

خامساً: اجراءات محاسبة الموارد البشرية

سادساً: مزايا وعيوب تقييم الموارد البشرية

سابعاً: محاسبة الموارد البشرية بين المؤيدين والمعارضين

ثامناً: الحاجة الى تطبيق محاسبة الموارد البشرية

تاسعاً: تحديد قيمة الموارد البشرية

عاشراً: الدراسات السابقة

الفصل الثاني
الاطار النظري

اولاً: محاسبة الموارد البشرية

تمهيد

قد يستغرب أغلب من يقرأ هذا العنوان وقد يظن البعض أنني أتكلم عن موضوع خارج التخصص المحاسبي والإداري ولكن على العكس فأنا سأتحدث اليوم في صلب التخصص و عن قضية هامة جداً ألا وهي هل يعتبر البشر أصولاً، وهل يجب أن نعامل البشر كأصول في القوائم المالية.

إن القضية الأساسية ليست هي ما إذا كان الأفراد في حد ذاتهم يمكن أن يعاملوا كأصول بالقوائم المالية فخدمات الأفراد من المتوقع أن توفر أصلاً للمنشأة وبالتالي فالسؤال هو: هل يجب معاملة الاستثمارات في الموارد البشرية كأصول للمنشأة؟، كما نعلم جميعاً أن المحاسبة تهتم بعدد من العناصر الهامة المؤثرة على أي منشأة وأحد أهم ما لا يفصح عنه بالقوائم المالية هو المعلومات عن راس المال البشري المستخدم (الأصول أو الموارد) البشرية، والإشارة الوحيدة عن الموارد البشرية هي الحسابات المتعلقة بالأجور والمرتبات في قائمة الدخل أما في الميزانية فإنها لا تظهر، ومنذ زمن بعيد ذكر ألفريد مرشال أن أكثر الممتلكات قيمة هي تلك المستثمرة في الإنسان ومن ذلك الوقت لم يتم الفصل بين رأس المال البشري كمورد للدخل وبين رأس المال غير البشري، ورأس المال كما يفهم من النظرية الإقتصادية هو مورد لتدفق الدخل وقيمته تقاس بالقيمة الحالية لتدفقات الدخل الناتجة منه، ولكن في المحاسبة رأس المال الغير بشري يسجل في الدفاتر ويذكر في القوائم المالية بينما الموارد البشرية يتم تجاهلها تماماً، بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية منذ عام 1960 نتيجة لإدراك أهمية الأفراد باعتبارهم احد أهم الموارد التي تلعب دورا بارزا في نجاح المنظمة واستمرارها. وفي ظل التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال المعاصرة والتحول إلى اقتصاد المعرفة، تزايد الاهتمام بالموارد البشرية إذ أصبحت تمثل أحد المدخلات الأساسية لنجاح المنظمة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية(**Flamholtz, 1971**).

فمنذ الستينات نشطت البحوث في محاولة لوضع نظرية وطريقة المحاسبة عن الأصول البشرية على مستوى المنشاة، وكان ذلك نتيجة طبيعيه للإعتراف بالدور الكبير والهام الذي يلعبه رأس المال البشري في الاقتصاد ، وحينما كانت الأهمية النسبية للعنصر البشري اقل مما هي عليها الآن، فإنَّ النظريات المحاسبية وطرق المحاسبة وأساليبها لم تكن تعترف بالبشر ولا بالإستثمارات في البشر

كاصول (بإستثناء العبيد الذين كان يُنظر إليهم كأشياء مملوكه)، ولكن على الرغم من ذلك ونتيجة لتزايد أهمية رأس المال البشري للمنشأة الفردية، وللإقتصاد ككل، نشطت البحوث والدارسات التي تهدف إلى تكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الإستثمارات في البشر بإعتبارهم أصولا، وهذا الميدان الجديد عرف بإسم المحاسبة عن الموارد البشرية(**Flamholtz, 1971**).

ثانياً: مفهوم محاسبة الموارد البشرية

تعددت التعاريف حول مفهوم محاسبة الموارد البشرية ويمكن تلخيص اهم هذه التعاريف بما يلي :

يعرفها (**برومت**) وهو من أوائل الذين كتبوا في هذا الموضوع: بأنها بشكل عام هي "عملية تحديد وقياس دينامكية العناصر الإنسانية في المنظمة وإعداد التقارير اللازمة لذلك" (**Flamholtz, 1971**).

أما (**ماتزويسري**) فعرفاها بأنها "عملية تقدير القيمة المالية للعنصر البشري– أفراداً وجماعات– في المنظمات والمجتمع، ومتابعة التغيرات التي تطرأ على هذه القيمة خلال الزمن" (**Flamholtz, 1971**).

وينظر (**أنتوفن**) إلى محاسبة الموارد البشرية على أنها " تحديد وقياس الاستثمار في العنصر البشري ونشاط هذا العنصر" (**Flamholtz, 1971**).

أما لجنة المحاسبة عن الموارد البشرية المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عرفتها " هي عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية، وهي بذلك تشمل على التكاليف التي تتحملها المنشات التي تهدف الى الربح وغيرها في سبيل استقطاب واختيار وتعيين وتوظيف وتدريب وتنمية الموارد ج البشرية(**الحيالي، 2007**).

ويتفق علماء السلوك والإدارة مع علماء المحاسبة، فينظر (ليكارت) وهو أول من بحث من السلوكيين في هذا المجال إلى محاسبة الموارد البشرية على أنها "عملية التقدير الدقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للأصول الإنسانية"(**Brummet, Flamholtz & Pyle, 2011**).

ويمكن ان ينظر للمحاسبة عن الموارد البشرية على انها نظام معلومات يوفر المعلومات الى الادارة عن التغيرات عبر الزمن حول حجم الاستثمار في عنصر الموارد البشرية في المنشأة **(Sharma&Shukla, 2010)**.

وفي ضوء التعاريفات السابقة يعرف الباحث أنَّ محاسبة الموارد البشرية: "عملية تحديد قيمة الموارد البشرية والتغيرات التي طرأت عليها من أجل إظهارها بالقيمة الحقيقية، وإمداد الأطراف المعنية بهذه المعلومات".

ثالثاً: نشأة وتطور محاسبة الموارد البشرية

مع التطورات الحالية في عالم الاعمال اصبحت الموارد البشرية من اهم العناصر التي تحكم نجاح الشركات، حيث ا ناي شركة تحتاج الى موارد بشرية اضافة الى حاجتها للموارد الاخرى،وبما ان كافة الموارد الاخرى كالمباني والمكائن والاجهزة وغيرها، من دون الموارد البشرية تكون غير مفيدة، لذلك يعتبر عنصر الموارد البشرية من اهم العناصر لتحقيق النجاح لاي شركة، فجميع الانشطة والخطط والاستراتيجيات يتم وضعها وتنفيذها وادارتها والرقابة عليها وتقييمها من قبل العنصر البشري، وبالتالي هذا العنصر هو من يكون مسؤولاً عن الانتاجية والربحية وتوفير الاموال اللازمة لاستمرار المنشأة.

ان الشركات التي تعتمد على المعرفة والمهارة هي اغنى من الشركات التي تعتمد على الموارد المادية والمالية، فالذكاء والخبرة والمعرفة والسلوك والقيم عندما تُسخّر بالطريقة الصحيحة وفقاً للحالات والمواقف المختلفة تساعد على تطور الكفاءة والفاعلية وبالتالي تؤدي الى تحقيق زيادة قيمة المنشأة.
لذلك فإن الموارد البشرية في المنشأة تمثل طاقة الابداع والتحفيز التي يمكن ان تعمل على تحقيق الاهداف **(Singh, 2009)**.

وقد مرت محاسبة الموارد البشرية بعدة مراحل للتطور، ويمكن ايجازها كما يلي :

المرحلة الأولى: تمتد من بداية الستينيات حتى 1966، وتتثمل هذه المرحلة ببداية وضع المفاهيم الاساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام نظريات ومبادىء العلوم الاجتماعية الاخرى المتعلقة بهذا الموضوع.

المرحلة الثانية: وتمتد من 1966 حتى 1971، وتتميز هذه المرحلة وضع نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية وتقييم فعالية هذه النماذج، ومرحلة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت.

المرحلة الثالثة: وتمتد هذه المرحلة من 1971 حتى 1976، حيث نشرت خلالها العديد من الدراسات الاكاديمية في امريكيا واستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من البحوث عن أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الادارية، كذلك في قرارات المستثمرين من

حملة الاسهم.

المرحلة الرابعة: وتمتد من 1976 حتى 1980، حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين او من الجانب التطبيقي ويرجع سبب ذلك الى ان الجزء الاكبر من البحوث الاولية في هذه الميدان والتي تعد أقل صعوبة قد تمت في المراحل السابقة، وان الاجزاء الباقية اكثر صعوبة وتتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات والشركات التي توافق على تطبيق هذه البحوث داخلها، ونتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بذلك في ظل الظروف، فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان قليلاً، مما أدى الى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافةً الى ان تكاليف تطبيق نظم معلومات محاسبة الموارد البشرية عالٍ والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

المرحلة الخامسة: وهي مرحلة التطوير الحالية، فقد شهدت بداية البحث الجدي للاهتمام بكلٍ من النظية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك نتيجةً لتزايد اهتمام الولايات المتحدة الامريكية بموضوع زيادة الانتاجية وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الانتاجية، مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية اضافة الى زيادة المنافسة بين المولايات المتحدة الامريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف ادارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الامريكية الى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية؛ وقد شهدت المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركاتٍ ومؤسساتٍ ضخمة بعكس الحال في مراحل التطور الاولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات سغيرة ومتوسطة الحجم (حمادة، 2002).

رابعاً: الموارد البشرية كأحد الاصول غير الملموسة

ان الاساس في وجود محاسبة الموارد البشرية هو معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كأصولٍ يمكن الاستفادة منها مستقبلاً وتظهر في الميزانية العمومية، بدلاً من اعتبارها مصاريفا ايرادية تظهر في قائمة الدخل(**Bullen&Eyler,2010,2**)، كما ان محاسبة الموارد البشرية تسعى الى تقديم معلومات كمة عن قيمة الاصول البشرية في المنشأة، وذلك ما يساعد المستثمرين والادارة في اتخاذ القرارات. وتتضمن المحاسبة عن الموارد البشرية اجراءات لقياس التكاليف التي تتحملها المنشأة لغرض اختيار وتعيين وتدريب وتطوير الموارد البشرية، وكذلك تتضمن قياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية التي تمتلكها المنشأة(**Sharma&Shukla,2010**).

ولغرض تطبيق الاجراءات المحاسبية على الموارد البشرية لا بد من توافر مجموعة من المعايير في المورد البشري حتى تستطيع اي منشأة الاعتراف وبالتالي الافصاح عن الموارد البشرية في القــوائم الماليــة لديها على انها أصول او مصروفات.

ويمكن تحديد هذه المعايير بعد تناول عدد من التعاريف للاصول:

حيث عرفت لجنة معايير المحاسبة الدوليIASC الاصل بأنه مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجةً لأحــداث سابقة، ومن المتوقع ان ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة(حمادة، 2002).

اما مجلس المحاسبة الامريكي FASB فقد عرف الاصول على انها منافع اقتصادية متوقع الحصول عليهــا في المستقبل، وقد اكتسبت الوحدة الاقتصادية حق الحصول على هذه المنافع او السيطرة عليها نتيجة احــداث او عمليات تمت في الماضي (حمادة، 2002).

بالاضافة الى ذلك هناك عدة تعارف تناولت الاصول من اوجه مختلفة، حيث تم تعــرف الاصــل بانــه عامل من عوامل الانتاج، وان هذا العتريف ركز على المقدرة الانتاجية للاصل؛ كما تم تعرف الاصل بانه اي وسيلة تكون في حيازة الوحدة الاقتصادية ويكون لها حقوق قانونية على هذا الشيء، حيث ركز هذا التعريــف على موضوع الحيازة للاصل بمعنى ملكية المنشأة لهذا الاصل.

ويرى الباحث من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريــف الاصــل بانــه:" هــي المــوارد الاقتصــادية المخصصة لاغراض المشروع خلال وحدة محاسبية محددة فهمي تجمعات للخدمات المتوقع الحصول عليهــا مستقبلاً".

ومن خلال هذه التعارف يمكن تحديد اربعة مقومات او خصائص يجب ان تتوافر في الشيء حتى يمكن اعتباره اصلا من اصول المشروع وهذه المقومات هي (الحسين، 2005):

1- معيار الملكية.

2- معيار المقدرة الانتاجية.

3- معيار الخدمات المستقبلية.

4- معيار القابلية للقياس او التحديد.

وقيما يلي سيتم دراسة مدى انطباق هذه المعايير على الموارد البشرية لتحديد مدى امكانية اعتبــار المــوارد البشرية كأصل من اصول المنشأة:

1- معيار الملكية:

هنالك من ايدَ فكرة أن الموارد البشرية تعتبر اصلاً من اصول المشروع استناداً الى معيار الملكية، ولهم مبرراتهم في ذلك، ومن جانب اخر هنالك من عارض هذه الفكرو مقدماً لمبررات هذا الرفض.

بالنسبة لمن عارض فكرة اعتبار الموارد البشرة اصلاً من اصول المشروع بالاستناد على اساس ان الموارد البشرية المتمثلة بالأشخاص لا تخضع للملكية او التمّلك، وبالتالي عدم امكانية تبادل هذه الاصول(الموارد الشبرية) في السوق لعدم امكانية شراء او بيع هذا الاصل من قبل المشروع، لذلك لا يمكن إظهار الموارد البشرية كأصل في قائمة المركز المالي للمشروع، هذا من جهة ومن جهةٍ اخرى اخرى فان القيم والمثل العليا والاخلاق تحتم علينا عدم التسليم بفكرة امتلاك الافراد.

أما بالنسبة لمن أيد فكرة اعتبار الموارد البشرية اصلا من اصول المشروع فهم يستندون على ان هناك تعاقد بين المشروع والمورد البشري يلزم المورد البشري بالعمل لدى المشروع طيلة فترة التعاقد، ومن جهة اخرى ان عملية احلال واستبدال الموارد البشرية تعطي الحق للمشسروع بتغيير اي مورد بشري متى نشأت الحاجة الى ذلك مع توفر الشروط الضرورية لهذا الاستبدال، وفكرة أحقية المشروع بالتغيير والتبديل تنصب وتستند الى سيطرة المشروع على هذا الاصل وهذه الفكرة نابعة من حق المشروع بالتصرف في ممتاكاته وموارده المختلفة متى توفرت الظروف الضرورية لذلك؛ ويمكن اعتبار ان راي هؤلاء قد استند الى تعرف الاصول وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم والمعايير لجمعية المحاسبين الامريكين عام 1957 " الموارد الاقتصادية المخصصة لاغراض المشروع" وهذا التعريف لم يتضمن الملكية القاونية كشرطٍ واجبٍ توافره في المورد الاقتصادي حتى نعتبره اصلاً تابعاً للمشروع (الحسين، 2005).

ولتحديد مدى انطباق معيار الملكية على الموارد فأن هنالك ثلاث خصائص يجب توفرها حتى نعتبر اي موردٍ لدى المشروع ينطبق عليه معيار الملكية وهذه الصفات هي:

أ- حيازة الاصل: حيث يعتبر المورد البشري من ضمن اصول المشروع لفترة محددة، وذلك من خلال التعاقد القائم بين المورد البشري وبين المشروع الذي بموجبه يكون للمشروع الحق في الانتفاع والاستخدام بناءً على التعاقد.

ب-الرقابة على الاصل: ان من جوانب المكلية خضوع المورد للرقابة الكاملة، وهذه الرقابة تنبع اساسا من امتلاك وحيازة الاصل، والحق في الرقابة يكون لصاحب الاصل او المالك او لمن تنازل له المالك عن الاصل؛ وفي حالة الموارد البشرية يمكن للوحدة الاقتصادية ان تفرض رقابة على الافراد العاملين لديها عن طرق ما يسمى بالعقد المانع (وهو العقد الذي يحدد للفرد بماشرة قدراته ومهارته والخبرة المكتسبة لديه بشكل كلي او جزئي) وبالتالي يعتبر شكلا من اشكال الولاء الاجباري وبالتالي الخضوع لرقابة المشروع وعدم الاخلال بشروط العقد.

ج- قدرة على التصرف بالاصل: حيث يحق للمشروع التصرف في موارده الاقتصادية بما يحقق الهدف الذي استخدم من اجله هذا المورد وتأخذ صورة التصرف بالنسبة لموارد المشروع الاشكال التالية (عن طريق اعادة البيع او التخزين او التوجيه)؛ أما بالنسبة للموارد البشرية فإن عملية التصرف به لا تكمن بعملية بيعه(لعدم وجود سوق له وعدم وجود أنظمة وقوانين تبيح ذلك) وإنما تكمن في عملية مرادفة لها وهي التسريح او النقل او الاستغناء عن هذا المورد كليا او جزئيا وذلك مقابل تعويض معين ضمن شروط (ال بوعلي، 2011).

مما سبق نجد ان هنالك عديد من الجوانب تتوفر في الموارد البشرية بحيث يمكن ان ينطبق عليها معيار الملكية، وبذلك ان معيار الملكية ينطبق على الموارد البشرية كما هو الحال في الموارد المادية الاخرى المتمثلة في الاصول المادية للشركة ولكن الملكية هنا ليست بالمعنى المطلق الذي نفهمه وإنما في اطار الجوانب الثلاثة السابقة الذكر.

2- معيار المقدرة الانتاجية:

ان الغرض من الحصول على الاصول المادية هو استدامها في العملية الانتاجية ولا شك ان عنصر اليد العاملة كأحد عناصر المدخلات في العملية الانتاجية يعد العنصر الاكثر أهمية في المشروع فهو من جهة أحد مدخلات العملية الانتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التاثير في الموارد او عناصر الانتاج الاخرى، وهذا ينصب في نهاية الامر في انتاج الوحدات والسلع المنتجة والخدمات المختلفة المقدمة من العنصر البشري مما يساعد على تحقيق الهدف الرئيس للمشروع وهو في الاغلب تعظيم الربح والذي من اجله تم استقطاب الموارد لابشرية واستخدام عناصر الانتاج المختلفة الاخرى (ال بوعلي، 2011).

3- معيار الخدمات المستقلبية:

يذهب أصحاب وجهة نظر المشروع الى اعتبار ان جوهر اي اصل هي الخدمات المستقلبية، وهذا التعريف يتضمن ثلاث عناصر:

أ- ان يكون هناك توقع لمنافع اقتصادية مستقبلية، والموارد البشرية تستطيع ان تحقق منافع اقتصادية وذلك من خلال قدرتها الانتاجية، وقدرة التأثير على الموارد الاخرى.

ب-امكانية قياس هذه المنافع، حيث يمكن قياس المنافع المتأتية من عمل الموارد البشرية بطرق مختلفة.

ج- ان يكون للمشروع الحق في استلام هذه المنافع، ولكون المشروع يمتلك الحق القانوني في استخدام الافراد بموجب التعاقد، بالتالي فأن للمشروع الحق في استلام هذه المنافع (ال بوعلي، 2011).

وبذلك نجد ان الموارد البشرية هي مصدر للمنافع الاقتصادية المستقبلية، كما يمكن قياس هــذه المنـــافع بعد طرق، فيما يتعلق بالحق في استلام هذه المنافع فان الامر يتعلق بملكية المورد الذي يخلق تلك المنـــافع وهذا يتوفر بشكل ما في الموارد البشرية.

4- القابلية للتحديد او القياس:

يتطلب تعريف المورد البشري على انه اصل وجوب ان يكون قابلا للتحديد او القيـــاس وذلـــك لتمييـــزه وفصله عن باقي الموارد الاخرى، وهذا التحديد او القياس يعبر عنه غالبا بوحدات نقدية؛ وتهدف عمليـــة القياس الى قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد؛ وبالنسبة للموارد البشرية فتوجد عـــدة طرق لقياس خدماته الاقتصادية المستقبلية(الحيالي، 2007).

واستنادا الى ما سبق نجد ان المعايير الواجب توفرها في الموارد الاقتصادية لكي تعتبر اصولاً للمشـــروع من وجهة النظر المحاسبية، يمكن توفرها في الموارد البشرية، وبالتالي يمكن معالجة المـــوارد البشـــرية محاسبياً كأحد أصول المشروع (الحسين، 2005) و (ال بوعلي، 2011) و(الحيالي،2007).

خامساً: اجراءات محاسبة الموراد البشرية

ان اول تحدي يواجه تطبيق محاسبة الموارد البشرية يتمثل بقياس قيمة الموارد البشـــرية بصـــيغة ماليـــة وهنالك منهجـــين لقيـــاس المـــوارد البشـــرية، الاول يعتمـــد علـــى القيمـــة والثـــاني يعتمـــد علـــى الكلفـــة **(Sharma&Shukla, 2010)**.

1- محاسبة الموارد البشرية على اساس القيمة

يعتمد هذا المنهج على القيمة الاقتصادية للفرد، ومدى مساهمته في تحقيق ارباح الشـــركة، حيـــث يـــتم اعتبار الفرد هنا كأحد الاصول في الشركة ومحاولة تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليهـــا مـــن هـــذا الاصل .

اذ ان قيمة الشيء بالنظرة الاقتصادية تتمثل بالقيمة الحالية للمنافع المتوقع الحصول عليها من هذا الشـــيء في المستقبل**(Sharma&Shukla,2010)**؛ وهناك عدة نماذج لقياس قيمة الموارد البشرية (حمادة، 2002).

2- محاسبة الموارد البشرية على اساس التكلفة

يعتمد هذا المنهج على التكاليف الخاصة بالموظفين والتي تتحملها الشركة، والمتمثلة بتكـــاليف التوظيـــف، التدريب، التطوير، وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية، وهنالك عدة اساليب لقياس تكاليف المـــوارد

البشرية مثل التكاليف التاريخية وتكاليف الفرصة البديلة وتكاليف الاستبدال، حيث يمكن اعتماد اي من هذه الطرق في تقييم الموارد البشرية على اساس التكلفة(**Sharma&Shukla, 2010**).

اما المعالجة المحاسبية للموارد البشرية فتختلف حسب الاهداف الاساسية التـــي تركـــز عليهـــا الشـــركة بتطبيقها لمحاسبة الموارد البشرية وكذلك تعتمد على حجم الشركة ومدى تنوع الموارد البشرية الموجـــودة في الشركة ووفقا لدراسة (Ya-hu,2007) تم طرح ثلاثة اساليب للمعالجة المحاسبية للموارد البشرية:

1- الاسلوب الاول: يتم انشاء ستة حسابات

أ- حساب الموجودات البشرية

ب-حساب تكاليف الحصول على الموارد البشرية(تكاليف التعيين)

ت-حساب تكاليف تطوير الموارد البشرية

ث-حساب الاستنفاذ المتراكم للموارد البشرية

ج- حساب رأس المال البشري

ح- حساب احتياطي خسائر الموارد البشرية

حيث ان تكاليف التعيين وتكاليف التطوير ترحل الى حساب الموجودات البشرية في نهاية الفترة، وان قيمة استنفاذ الموارد البشرية تعالج في نهاية الفترة في الجانب النـــدين لحســـاب الاســـتنفاذ المتـــراكم للموارد البشرية، وتقيد قيمة استنفاذ الموارد البشرية لاخاصة بالفترة المالية ضمن حســـاب التشـــغيل الخاص بالفترة.

2- الاسلوب الثاني: يتم انشاء اربعة حسابات هي:

أ- حساب لتكاليف الحصول على الموارد البشرية

ب-حساب لتكاليف تطوير الموارد البشرية

ت-حساب للموجودات الثابتة

ث-حساب للاستنفاذ المتراكم للموارد البشرية

وتكون المعالجات المحاسبية مشابهة للاسلوب الاول.

3- الاسلوب الثالث: يتم انشاء حسابين هما: حساب الاستثمار في الموارد البشرية، وحساب اخر لاستنفاذ الاستثمارات في الموارد البشرية، كما يتم انشاء مستوى ثاني من الحسابات ترحل جميعها في حســـاب الاستثمار في الموارد البشرية، تتمثل بحسابات للتكاليف المختلفة الخاصة بالموارد البشرية، كتكـــاليف التعيين وتكاليف التدريب، وتكاليف المحافظة على الموراد البشرية(**Ya-hu,2004**).

ان الاساس في محاسبة الموارد البشرية هو الافصاح عن تكاليف الموارد البشرية التي يمكن الاستفادة منها في فترات لاحقة في الميزانية العمومية بدلاً مما يجري عليه الحال في المحاسبة التقليدية اذ يـتم الافصاح عن كافة التكاليف التي تخص الموارد البشرية ضـمن قائمـة الـدخل باعتبارهـا تكـاليف ايرادية(**Bullen&Eyler, 2010**).

تعتمد محاسبة الموارد البشرية على الافصاح عن الموارد البشرية في القوائم المالية من خلال رسـملة تكاليف التوظيف والتطوير للموظفين واظهارها في الميزانية العمومية تحت بنـد الاصـول البشـرية بشكل مستقل عن الموجودات المادية، كما يتم تطبيق الاجرءات الخاصة بالاستنفاذ السنوي والشـطب في نهاية العمر الانتاجي للاصول البشرية وهي مشابهة لاجراءات الاندثار والشطب للاصول الماديـة في المحاسبة التقليدية؛ حيث ان جميع التكاليف التي تخص الموارد البشرية والتي يتوقع منهـا عوائـد مستقبلية في الفترات المالية القادمة، سيتم رسمتلها واضـافتها علـى قيمـة الاسـتثمارات البشـرية (**Parameswaran&Jothi, 2005**)، يتم الافصاح عن قيمة الاصول البشرية واسـتنفاذها والمصـاريف الراسمالية الخصاة بالموارد البشرية، في كل من الميزانية وكشف الدخل وقائمة التدفقات النقدية كمـا هو الحال في معالجة الاصول المادية، وتساعد محاسبة الموارد البشرية في تقديم تقـارير وكشـوفات مختلفة للاغراض الادارية وللكشوفات المرفقة بالقوائم المالية وذلك وفقاً لحاجة المستخدمين وحسـب طبيعة عمل الشركة ومدى اهمية وحجم الموارد البشرية فيها(**Ya-hu, 2007**).

سادساً: مزايا وعيوب تقييم الموارد البشرية

أولاً: مزايا تقييم الموارد البشرية

يوجد العديد من المزايا الناتجة من استخدام مفهوم العائد على الاستثمار لتقييم الموارد البشرية، فعلى الرغم من أن غالبيتها مزايا داخلية مسجلة في دفاتر الشركة إلا أن عوائـدها النهائيـة سـتنعكس خارجهـا فـي المستقبل، من خلال ارتفاع الأرباح فيها، وتتمثل هذه المزايا فيما يلي (مطر،محمد، والسويطي، وموسى 2008):

1- المساعدة في تقرير كيفية توزيع الموارد البشرية، وتخصيصها للعمليات المختلفة في بيئة تنافسية.

2- استخدام مفاهيم معدل العائد على الاستثمار في حساب العوائد المالية لقياس الموارد البشرية.

3- المساعدة في تقييم الفرص الاستثمارية سواءً المشاريع الاستثمارية الرأسمالية، أو المشـروعات التـي تعتمد على الأفراد بدرجة عالية .

4- المساهمة في حساب تكاليف معدل دوران العمالة .

5- المساعدة في تخطيط الاحتياجات النقدية في المستقبل للقوى العاملة في الشركة .

6- تنمية المهارات في عملية التخطيط التنظيمي مثل: الترقيات والتنقلات......الخ.

7- تقييم أداء العاملين في ضوء الترقيات ، والبقاء في العمل أو الفصل منه.

8- في حالات الاندماج والسيطرة على الشركات، يوفر هذا التقييم نظاما لتقييم إدارة الشركة التي تم السيطرة عليها.

ثانياً:عيوب تقييم الموارد البشرية

ومن الناحية الأخرى، يقدم آخرون الانتقادات الاتية (فتوح، 2000):

1- إنَّ ما نسميه أصولاً بشرية لا يتماشى مع معايير الأصول المتعارف عليها تقليدياً، فهي ليست مملوكة للشركة، كما أنها متحركة وليست ساكنة.

2-عدم القدرة على استهلاك الأصل من خلال قاعدة رشيدة بمجرد إنشائه.

3- تذمر العاملين لمعاملتهم كأصول.

سابعاً: محاسبة الموارد البشرية بين المؤيدين والمعارضين

لاقت محاسبة الموارد البشرية تأييداً من جانب البعض، ومعارضة من قبل البعض الآخر، وحياداً من فريق ثالث، أو تردداً من تحديد رأي معين كما أنّ من الباحثين والممارسين من تحمس لها، وعقد عليها آمالاً كبيرة، بينما قابلها آخرون بفتور، واعتقد البعض أنّها " موضة " جديدة لا تلبث أن تلحق بسابقاتها، وسنعرض فيما يلي وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لمحاسبة الموارد البشرية:

أولاً: وجهات النظر المؤيدة (جابر ،2012)

1- تستمد محاسبة الموارد البشرية أهميتها من قدرتها على تقديم بيانات مهمة وموثوق بها للجهات المعينة داخل المنظمة وخارجها، كذلك تساعد محاسبة الموارد البشرية المنظمة على القيام بمسئوليتها الاجتماعية، وذلك عن طريق وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الإنتاجية، وتدل محاسبة الموارد البشرية الإدارة على الفرص الملائمة لتطويرهذه الموارد، مما يساعد على وضع أهداف واقعية قابلة للتحقيق.

2- تساعد محاسبة الموارد البشرية الإدارة، على حسن استخدام قواها العاملة، واتخاذ القرارات الملائمة بشأن توظيفها وتوجيه جهودهم.

3- يمكن أن تحقق محاسبة الموارد البشرية مزايا تخطيطية ورقابية مثل تخفيض تكاليف معــدل دوران العمل- وذلك بما توفره من معلومات للمقارنة بين بديل الاحتفاظ بعاملين إضافيين، أو تعيين أشخاص جــدد، مثل تقييم برامج للتدريب والتنمية التي تقدمها الإدارة للأفراد – وذلك بمقارنة تكاليف هذه البرامج والمزايــا المرجوة منها.

4- إنَّ النظام التقليدي للمحاسبة يتركز على الأصول المادية وإظهارها لصــافي الــدخل والعائــد علــى الاستثمار، يشجع المديرين على أن يقتصروا اهتمامهم على النتائج قصيرة الأجل، أمــا محاســبة المــوارد البشرية فتسهم في توسيع نظرتهم لتقييم الأداء، فتشمل حركية الموارد البشرية والتطورات التي تحدث عليها إلى جانب الأصول المادية.

5- تُسهم محاسبة الموارد البشرية في تحويل النظرة إلى العاملين من جعلهم أعباء أو تكاليف، إلى جعلهم أصولاً، ومن ثمَّ فإنّها تسهم في تطوير النمط القيادي للإدارة فتجعل المديرين يعطون اهتماما أكثر لتطــوير الموارد البشرية، ويتعاملون مع الأفراد ليس باعتبارهم أدوات إنتاجية، وإنما باعتبارهم أعضــاء مشــاركين يستطيعون الإسهام في تحقيق أهداف المنظمة إلى جانب أهدافهم الشخصية.

وبناءً على ما سبق يعتقد البعض إن محاسبة الموارد البشرية تعطي للعــاملين اعتبــارهم، وتحفــظ لهــم شخصياتهم، وتهدف إلى تطويرها، وتجعل القرارات الإدارية موجهه لصالحهم وخدمة أهدافهم، إلى جانــب صالح العمل وأهداف المنظمة.

ثانياً: وجهات النظر المعارضة(بن عمارة، 2004):

1- ان عملية جمع وعرض البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، عملية صعبة نظراً لكثرة المتغيرات، حيث من الصعب قياس كل التغيرات التي تطرأ على العامل، وبالذات المتغيرات الانسانية (السلوك، الدوافع، الرضا).

2- عدم موازنة المنافع المحصلة من استخدام محاسبة الموارد البشرية مع تكاليف جمع البيانات واعداد الجداول والميزانيات.

3- تساعد الادارة على مزيد من استغلال جهود الافراد نحو الاهداف الاقتصادية، اذ ان الاصل شيء يهتلك وان محاسبة الاصول تتضمن العمل على اهتلاك الاصل بأكفا طريقة ممكنة.

4- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام دقيق لتقييم اداء العاملين، يرتكز على الموضوعية والعدالة والشمول وهذا ما لا يتوفر في كثير من الاحيان، وذلك لحدوث أخطاء في عمليات التقييم كالتحيز والنسيان والخوف.

5- قد يترتب على صعوبة القياس ان قيمة الاصل الانساني المعروض في الميزانية العمومية تتغير سريعاً ولا تعبرعن القيمة الحقيقية لهذا الاصل، وهذا ما يدعو المحاسبين الى العزوف عن محاسبة الاصول الانسانية وتفضيلهم التعامل مع الاصول المادية.

6- اقترح البعض لعلاج رد فعل الافراد تجاه اعتبارهم اصولاً، بديلين ولكن لكل منهما عيباً:

أ- الإحتفاظ بسرية قيمة الأصل الإنساني وعدم الإفصاح عنها للأفراد، وهذا أمرٌ يتناقض مع الثقة، والصراحة التي تقوم عليها النظريات الحديثة.

ب- استخدام الجماعة وليس الفرد وحده لمحاسبة الموارد البشرية، ولكن ذلك يحمل صعوبات جَمة في القياس من ناحية، ويغبط حق الفرد من ناحية أخرى.

7- تتطلب فعالية نظام محاسبة الموارد البشرية وجود نظام لتقييم أداء العاملين تتوفر فيه الموضوعية والعدالة والشمول، الأمر الذي قد لا تتوفر في كثير من الأحيان، إذ إنّ هناك صعوبات كثيرة عملية في نظم تقييم الأداء، على رأسها الأخطاء الإنسانية للقيمين من تحيز ونسيان وخوف وشدة ولين، وتأتي بعدة اعتبارات.

8- ينتقد البعض اتجاه السلوكيين لإعطاء أهمية كبيرة لحاجة إثبات الذات لدى الأفراد وما يتبعها من الاهتمام بالإبتكار والتطوير. ويقولون إن هذه لا توجد عند كل العاملين، وخاصة أولئك الذين لم يعتادوا على أسلوب المشاركة سواءً في تربيتهم العائلية أو المدرسية، كما أن الوظائف لا تتساوى في درجات الطموح المشترطة في شاغليها، ومن ثم ستظل هناك وظائف روتينية وغير طموحة الأمر الذي يضعف افتراضات محاسبة الموارد البشرية.

9- في حين يُعيب البعض – مثل ليكرت – نظم المحاسبة التقليدية على أنها لا تتضمن معلومات كافية، فقد يعاب على محاسبة الموارد البشرية أنها تتضمن معلومات فائضة أو غير لازمة، وبالتالي فإنها تسبب "إزعاجا" للنظام المحاسبي، لأنها لا تسهم مباشرة في اتخاذ القرارات أو تساعد على اتخاذها.

10- ينتقد البعض قول أنصار محاسبة الموارد البشرية بأنَّ القرارات تكون خاطئة نتيجة نقص البيانات الملائمة عن الموارد البشرية، ويقولون إنّ هذا غير صحيح وخاصةً إذا قدرت هذه الموارد على أساس التكلفة التاريخية إذ تفيد هذه التكاليف قليلاً جداً في اتخاذ القرار الملائم.

لذلك يعتقد البعض أنه سيمر وقت طويل قبل أنّ تتقبل محاسبة الموارد البشرية وتدخل الأصول الإنسانية ضمن التقارير المالية.

ثامناً: الحاجة الى تطبيق محاسبة الموارد البشرية

من خلال تحقيق اهداف محاسبة الموارد البشرية يمكن تلبية احتياجات العديد من الاطراف ذات العلاقة، وفيما يلي سنتاول اثر محاسبة الموارد البشرية على كل من المستثمرين، والادارة وعلى الافراد في المنظمة **(Johanson,et.al, 2005).**

أ- اثر تطبيق محاسبة محاسبة الموارد البشرية على قرارات المستثمرين:

ان الزيادة في القيمة السوقية للمنشأة عن قيمتها الدفترية تشير الى عدم القدرة على تقدير القيمة الحقيقة للمنشأة في القوائم المالية، وان العديد من الدراسات قد توصلت الى ان اختلاف اساليب التسجيل المحاسبي لبعض البنود يؤثر على قيمة المنشأة، حيث ان قيمة المنشأة من الناحية المحاسبية تمثل مجموع قيمة الاصول التي تملكها المنشأة مطروحا منها مطلوبات المنشأة.
هنالك العديد من لادرسات توصلت الدراسات الى ان المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية، تؤثر على قرارات المستثمرين ورؤيتهم لقيمة المنشأة **(Johanson,et.al, 2005).**

ان المصرفات الرأسالمية تعطي قيمة اضافية للمنشأة، حيث يفترض ان الزيادة في الاستمثارات تجعل المنشأة تحقق عائداً اكبر من تلك الاستثمارات، لكن في حالة المنشأة التي تستثمر في اكتساب وتطوير مواردها البشرية، فأن تلك الزيادة في قيمة المنشأة النتاجة عن هذه الاستثمارات تكون غير واضحة لدى المستثمرين بسبب ضعف او عدم وجود معلومات حول هذه الاستثمارات في القوائم المالية؛ وان القصور في تقديم المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية يكون بسبب عدم التمييز بين المصاريف الخاصة بالموارد البشرية والاستثمارات في الموارد البشرية.
وبذلك نجد ان عدم قدرة المستثمرين للتمييز بين المصروفات والاستثمارات يؤدي الى تقليل قيمة التقديرات الخاصة بالمكاسب واللايرادات التي ستحققها المنشأة، لذلك فان المستثمرين يحتاجون الى معلومات محاسبية عن الموارد البشرية ليتمكنوا من تحسين قراراتهم الاستثمارية**(Bullen&Eyler,2010).**

ب-أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الادارة:

تستفيد الادارة من محاسبة الموارد البشرية، اذ ان معلومات محاسبة الموارد البشرية تكون ملائمة وتقلل من حالة عدم التأكد لدى المدراء؛ ويمكن للدارة ان تستفيد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية في تحسين قرارات التوظيف وتحقيق الكفاءة في نتائج هذه القرارات، وكذلك

تتمكن الادارة من تحديد مستوى رواتب الموظفين والعلاوات بما يتانسب مع قيمة ما يقدمه الموظف من خدمة للشركة، اضف الى ذلك ادراك قيمة الموارد البشرية يجعل الادارة تدرس بتأني انهاء خدمات الموظفين من خلال ادراكها بان الموارد البشرية هي اصول لها قيمة مستقبلية **(Johanson,et.al, 2005).**

ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساعد الادارة في تحسين عملية تقييم الموظف، وعدم حصول حالة الاجحاف بحق الموظفين الذين يعملون بشكل جيد وقد لا يجدون الفرصة في اكتشاف انجازاتهم من قبل الادارة، كما ان تطبيق محاسبة الموارد البشرية يساعد الادارة في تمييز الموظفين الذين يساهمون في تحقيق الربحية عن الذين لا يساهمون في تحقيق الربيحية للشركة؛ وبالتالي تحسين قرارات انهاء الخدمات **(Lee, 2008).**

كما ان المعلومات التي تقدمها محاسبة الموارد البشرية تعزز من كفاءة القرارات الخاصة بتوزيع الموارد البشرية على المهام والوظائف المختلفة، من خلال تحديد تكلفة العنصر البشري ومقابلته بقيمة المهمة او الوظيفة التي يؤديها، وان تطبيق محاسبة الموارد البشرية يرفع اداء عملية ادارة الموارد البشرية، من خلال توفير معلومات مالية حول الموارد البشرية**(Singh,2009).**

ج- اثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على الافراد العاملين في المنشأة:

ان مجرد دراسة محاسبة مفهوم الموارد البشرية له اثر على ثقافة الفرد وثقافة الشركة حتى قبل ان يطبق هذا المفهوم على ارض الواقع وقبل الوصول الى مرحلة تقديم المعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية (Johanson,et.al, 2005)، اذا ان الاهتمام بمفهوم محاسبة الموارد البشرية في المنشأة بالاستناد الى مهارتهم وقدراتهم وولائهم للمنشأة من شأنه رفع الروح المعنوية والمبادرة والتطوير والولاء لدى الموظفين، كما ان قياس قيمة الموظف يخلق شعور لدى الموظف بالانتماء الى الشركة التي يعمل بها، وذلك من خلال شعوره بانه يشكل احد اهم الاستثمارات التي تسعى الشركة الى قياس قيمتها من اجل المحافظة عليها وتطويرها (Lee, 2008).

تاسعاً: تحديد قيمة الموارد البشرية

تستند هذه الأساليب على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، والتي تعني القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة من الموارد البشرية العاملة في المنظمة.

ومن الطرق المستخدمة هنا (**فلامهولز ، 1997**):

1- طريقة التغيرات السلوكية:

تعتمد هذه الطريقة على استخدام المؤشرات الاجتماعية والنفسية، والتي استخدمها ليكرت في قياس قيمة الموارد البشرية، ولكن يصعب استخدام هذه الطريقة في الحياة العملية، لصعوبة حصر المتغيرات السلوكية أولاً وصعوبة قياسها ثانياً.

2- النموذج التصادفي:

قدم هذا النموذج فلامهولز، والذي استند فيه إلى دراسات ليكرت . حيث يتم قياس قيمة الفرد بالنسبة للمنظمة، ويرى النموذج بأن الفرد في المنظمة يتحرك ضمن أدوار وظيفية تسمى مراحل الخدمة، وذلك خلال فتره زمنية معينة، وفي حركتها يقدم الفرد خدمات للمنظمة، لذا فإنَّ قيمته تتحدد بعدد ونوع مراحل الخدمة التي يشغلها، وقيمة الخدمات التي يقدمها، ويستخدم النموذج نظرية الاحتمال لتحديد الفترة التي يبقى فيها الفرد في مرحله خدمية معينه، فبعد تحديد قيمة الخدمات المتوقعة يتم ضربها بمعامل خصم؛ للوصول إلى القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة.

3- نموذج Jaggi a Lau:

يختلف هذا النموذج عن سابقه بإعتماده على المجاميع بدل الفرد الواحد، ويتم فيه استخدام سلاسل ماركوف لتحديد تحركات العاملين ضمن المنظمة، واحتمال تركهم إياها قبل سِّن التقاعد أو الوفاة.

4- نموذج Lev and sehwartz:

قام هذان الباحثان باشتقاق نموذج القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، آخذين بعين الاعتبار المفهوم الاقتصادي لرأس المال البشري في الكشوفات المالية الذي يستند إلى نظرية رأس المال، إذ يعرّفه بأنه مصدر توليد الدخل، وأنّ قيمته هي القيمة الحالية للدخل المستقبلي للخصم بمعدل معين بالنسبة لمالك ذلك المصدر؛ وتتمثل الرواتب والأجور التي يحصل عليها الفرد بتغير رياضي لتدفقات الدخل الذي وردت فيه، وتتم رسملة الرواتب والأجور المتوقع حصول الفرد عليها حتى سِّن التقاعد، فقيمة الفرد هي القيمة الحالية للرواتب والأجور، ويمكن استخدام نفس الأسلوب للمجموعات.

5- نموذج Morse:

يستند هذا النموذج على سابقيه من النماذج كأساس وتوسيع بشموله لمتغيرات أخرى للوصول إلى القيمة لرأس المال البشري، وتتمثل المتغيرات الإضافية بالآتي:

أ- قياس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة من هذه الموارد البشرية، أو الإيرادات المستقبلية لها.

ب-قياس إجمالي التكلفة المتوقع إنفاقها على الموارد البشرية، فالفرق بينهما يمثل القيمة الحالية للرواتب والأجور.

نستنتج مما تقدم بأنّ أسلوبي تقييم الموارد البشرية " الكلفة والقيمة" يتضمنان مجموعة من المتغيرات التي إمّا يصعب قياسها ضمن قيمتها الحالية، أو يصعب توقع قيمتها المستقبلية، الأمر الذي يجعل إستخدام الأسلوبين أو أحدهما أمراً صعباً أو مستحيلاً في بعض الأحيان، فمن المعروف أن المورد البشري من أحرج موارد المنظمة، حيث يتميز بحركة مستمرة تدفعه لها مجموعة من المتغيرات الخاصة به وبالمنظمة والبيئة، لذا يصبح من الصعب توقع الفترة المستقبلية التي أبقاها الفرد في المنظمة لكي يمكن حساب قيمة الخدمات التي يقدمها للمنظمة، وعلى أية حال فأن طريقة التكلفة التاريخية إذا ما اعتمدت نظام تنبؤ سليم يحدد بشكل تقريبي المدة المتوقعة لبقاء الفرد في المنظمة مستقبلاً يمكن أن تستخدم لحساب تكلفة وقيمة الموارد البشرية.

ومن خلال استعراض النماذج السابقة وجد الباحث أنَّ هذه النماذج تركز على ما يلي:

1- إنَّ الفرد في المنظمة يتحرك ضمن أدوار وظيفية تسمى مراحل الخدمة، وذلك خلال فتره زمنية معينة.

2- إن قيمة الفرد تتحدد بعدد ونوع مراحل الخدمة التي يشغلها، وقيمة الخدمات التي يقدمها.

3- استخدام سلاسل ماركوف لتحديد تحركات العاملين ضمن المنظمة واحتمال تركهم إياها قبل سِّن التقاعد أو الوفاة.

4- رسملة الرواتب والأجور المتوقع حصول الفرد عليها حتى سِّن التقاعد.

5- قياس القيمة الحالية للخدمات المستقبلية المتوقعة من هذه الموارد البشرية أو الإيرادات المستقبلية لها.

6- قياس إجمالي التكلفة المتوقع إنفاقها على الموارد البشرية، فالفرق بينهما يمثل القيمة الحالية للرواتب والأجور.

ويقوم الباحث بتطوير نموذج لقياس الموارد البشرية في الأندية الرياضية معتمدا على النماذج السابقة.

6-نموذج تقييم مكافآت ستوكاستك Stochastic process with Service Rawards

هذا النموذج اقترحهEric Flamholtz ، بناء على التطبيقات الخاصة بإحدى شركات التأمين، التي قامت بدراسة لقياس قيمة أفرادها، فقامت بتحديد قيمة مختلف المواقع الوظيفية لديها، واحتمال إشغال الفرد لهذه المواقع ً على ذلك يمكن قياس القيمة المتوقعة لأي فرد بالنسبة إلى المنظمة في نقاط زمنية محددة في المستقبل، واستنادا للقيمة النقدية المتوقعة المخصومة للمرتبات والأجور التي يتوقع أن يحصل عليها الفرد من خلال الأدوار المستقبلية التي يتوقع أن يشغلها، آخذين بعين الاعتبار احتمال بقائه في الشركة. هذا وتجدر الاشارة الى أن النموذج يعاني من عدة مشاكل تطبيقية، وذلك بسبب تقدير مدة بقاء الفرد في الشركة واحتمالات ذلك، إضافة إلى كيفية تحديد معدلات الخصم والمرتبات، والأجور المستقبلية، وما تستغرقه هذه العمليات من وقت وكلف.

عاشراً: الدراسات السابقة

لخدمة أغراض الدراسة تم استعراض بعض الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة على النحو الأتي:

(أ)- الدارسات باللغة العربية:

دراسة (زويلف، 2013) بعنوان: العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية في الأردن

وهي دراسة قامت بها الباحثة في قياس مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في البنوك الأردنية.

حيث هدفت الدراسة الى:

1- استكشاف أثر العوامل ذات العلاقة ببعض خصائص البنك، والمتمثلة بالحجم، والعمر، وطبيعة النشاط، والربحية، والجنسية، في مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية السنوية للبنوك في الأردن.

2- بيان مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في هذه التقارير، فضلا عن تسليط الضوء على أهمية القيام بالإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بهذه الموارد في التقارير المالية لمنظمات الأعمال.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- إعتماد المنظمات المعاصرة بصورة متزايدة على الموارد البشرية؛ لتحقيق أهدافها، وكسب الميـزة التنافسية خاصة في ظل تزايد أهمية الابتكار والإبداع وحدة المنافسة في عالم اليوم.

2- أن عدم شمول التقارير المالية لمنظمات الأعمال على إفصاح حول الموارد البشـرية يجعـل هـذه التقارير قاصرة عن توفير جزءٍ هامٍ من المعلومات التي تساعد المجموعات المختلفة من مسـتخدمي هذه التقارير في عملية صنع واتخاذ القرارات السليمة ذات الصلة بهذه المنظمات.

يلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تناولت مستوى الإفصاح عن الموارد البشرية في البنوك الأردنية.

دراسة (فرح أبكر، 2011) بعنوان: المحاسبة للموارد البشرية وأثرها على القوائم المالية في السودان

وهي دراسة تحليلية على القوائم المالية، حيث قام الباحث بصياغة مشكلة الدراسة أنَّ هناك تبايناً في وجهات النظر في كيفية تسجيل الموارد البشرية بالدفاتر، وطرق إظهارها بالقوائم المالية، وأثر الإفصاح عنها على هذه القوائم.

حيث هدفت الدراسة إلى الآتي:

1- قياس رأس المال البشري، وتحديد أثره على القوائم المالية.

2- بيان كيفية الإفصاح المحاسبي عن تكاليف وقيمة الموارد البشرية.

3- توفير الإطار الذي يساعد على اتخاذ القرارات بخصوص الموارد البشرية.

اهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- إنَّ الموارد البشرية في المنشات لها دور كبير لا تقل أهمية عن الدور الذي تلعبه الموارد الأخرى.

2- إنَّ عملية التطور والتقدم بالمنشات تعتمد بشكل كبير على الموارد البشرية.

3- زيادة فائدة القوائم المالية التي تحوي معلومات عن الموارد البشرية.

4- إنَّ الإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية بإظهار الاستثمارات في الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للمنشاة يؤدي إلى التعبير الصحيح والعادل عن المركز المالي للمنشاة.

5- إنشاء إدارة للمحاسبة عن الموارد البشرية في كل مشروع، وضرورة الاهتمام بالموارد البشرية بالمنشآت وقياسه وإبرازها للإدارة والمستخدمين.

يلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تناولت وجهات النظر الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية، وطرق اظهارها في القوائم المالية.

دراسة (فتوح، 2009) بعنوان: مشكلات الاعتراف والقياس فى المحاسبة عن الموارد البشرية في سوريا

هي دراسة تطبيقية على جامعة تشرين، حيث قام الباحث بصياغة مشكلة الدراسة في أنه " ليس هناك أي تسجيل للموارد البشرية كقيمة بالنسبة للمشروع، وبالتالي هناك فشل في اعتبار رأس المال الإنساني أصلاً.

حيث تمثلت فروض الدراسة في الاتي:

1- الموارد البشرية تمتلك قدرة تقديم الخدمات الاقتصادية في المستقبل وبالتالي يجب ادراجها ضمن اصول المنشأة.

2- هناك حاجة ماسة لمحاسبة الموارد البشرية بالنسبة للادارة.

3- هناك حاجة ماسة لمحاسبة الموارد البشرية في المنشأت التي تعتمد بشكل كبير على العقل البشري المتميز والمبدع.

حيث تهدف هذه الدراسة الى الاتي:

1- توفير المعلومات الضرورية عن العنصر البشري للمنظمة.

2- جذب انتباه الادارة الى اهمية الموارد البشرية.

3- مساعدة الادارة في قياس تكلفة الموارد البشرية وتقييمها وتطويرها.

اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة:

1- تساعد المحاسبة عن الموارد البشرية المتخصصين في الموارد البشرية على ادارة الموارد البشرية المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية.

2- تقدم المحاسبة عن الموارد البشرية المقاييس المالية لكل من لاتكلفة والقيمة للبشر داخل للمنظمة، وتستخدم هذه المقاييس في العديد من الاغراض الادارية.

يلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تناولت مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية.

دراسة (رزق، 2008) بعنوان: إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي في مصر

حيث إشارات هذه الدراسة إلى أن الإطار المقترح يأخذ بعين الاعتبار التكامل بين مكونات رأس المال المعرفي، وتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عنه.

حيث هذه هدفت الدراسة الى الاتي:

1- تحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- تقديم إطار مقترح لتكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي، حيث قسمت تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي إلى أربع مجموعات، هي: المجموعة الأولى عناصر تكاليف توفير المعرفة (شراء – مشاركة – خلق)، والمجموعة الثانية: عناصر تكاليف توفير المعلومات اللازمة للإفصاح والتقرير، والمجموعة الثالثة عناصر التكاليف للازمة لعملية الإفصاح والتقرير (القياس، وضمان دقة القياس، والنشر)، والمجموعة الرابعة: عناصر التكاليف المترتبة على عملية الإفصاح (في المدى القصير، وفي المدى الطويل)، ثم تناول كل مجموعة وفقا لمكونات رأس المال المعرفي (رأسمال سلعي، ورأسمال بشري، ورأسمال تنظيمي، ورأسمال ابتكاري، ورأسمال العلاقات).

يلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تناولت بأخذ بعين الاعتبار التكامل بين مكونات رأس المال المعرفي، وتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عنه.

دراسة (الجندي، 2005) بعنوان: قياس وتقييم رأس المال الفكري كأحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة

حيث أشارت هذه الدراسة إلى مدى قياس وتقييم رأس المال البشري واعتباره كمتطلب رئيس وأساسي لتحديد قيمة المنشأة في السوق من مثيلاتها.

وقد هدفت الدراسة الى الاتي:

1- محاولة بناء أنموذج يهدف إلى قياس وتقييم رأس المال الفكري من خلال الفهم الواضح لمكونات رأس المال الفكري.

2- بيان الأهمية المتنامية له عنصرا متميزا ومهما ضمن منظومة متكاملة لإدارة وتقييم العنصر البشري وخلق القيمة له.

3- تناول صعوبات قياس وتقييم هذا العنصر والنماذج التي اقترحت في الفكر المحاسبي بهذا الصدد سواء العامة أو الخاصة.

4- عدم تضمين الأصول البشرية والمعرفية والمعنوية التي لها اثر على الأداء المستقبلي في التقارير الخاصة للمنشأة.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة

1-بناء أنموذج مقترح لقياس وتقييم رأس المال الفكري، وإيجاد قيمة عادلة وصحيحة لقيمة المنشأة.

دراسة (مسعود، 2004) بعنوان: المحاسبة عن الموارد البشرية في السودان

هدفت هذه الدراسة إلى الاتي:

1- بيان ماهية وأهداف محاسبة الموارد البشرية، ودوافعها وطرق قياس تكاليف الأصول البشرية باستخدام العديد من الطرق.

ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة الاتي:

1- أن محاسبة الموارد البشرية مجرد فكرة لا زالت تعترضها الكثير من المشاكل، رغم أنه بدا واضحا ضرورة إظهار الأصول البشرية في القوائم المالية للمؤسسات لمساعدة الإدارة والمستثمرين على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية.

2- أكدت الدراسة على الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في عملية إعداد موازنة الحصول على العنصر البشري بما تقدمها من تكاليف معيارية عن عملية الاستقطاب والتدريب والاختيار.

3- بينت مدى مساهمة محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفاعلية استخدام العنصر البشري من خلال تقديم المعلومات عن تكلفته وقيمته في التنظيم.

(ب) الدراسات باللغة الأجنبية :

دراسة (Johan & martin, 2014) بعنوان:

" Accounting and disclosure of football players"

المحاسبة والإفصاح عن تسجيل لاعبي كرة القدم

دراسة قام بها الباحثان لبيان كيفية محاسبة والإفصاح عن تسجيل لاعبي كرة القدم لأنها تعد من الأصول غير الملموسة، والتي تمثل جزءا كبيراً من أصول نوادي كرة القدم الأوروبية الكبرى.

وهدفت الدراسة إلى الاتي:

1- توضيح ومعرفة كيفية تسجيل اللاعبين والكشف عن قيم تسجيلهم وإيجاد نموذج لتقييم اللاعبين ومعرفة العوامل الرئيسية المؤثرة في عمر الأصل البشري.
2- وكيفية الإفصاح المحاسبي للأندية الأوروبية بعرض قوائمها المالية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- عدم إعادة التقييم عند إعادة توقيع عقد اللاعب، وانخفاض متطلبات الإفصاح من قبل الاتحاد الأوروبي.
2- توليد معلومات غير مؤهلة في البيانات المالية، مما يجعلها أكثر من ذلك، من الصعب على المستثمرين المحتملين لجعل تحليل الخاص بهم من الوضع والمحافظة على اللاعب من خلال المتابعة الحريصة من قبل إدارة الأندية للاعبين وابتعادهم عن المؤثرات الرئيسة، مثل المسكرات، والتدخين، والسهر لأنها سبب رئيس في عطاء اللاعبين.

يلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة بيان كيفية محاسبة والإفصاح عن تسجيل لاعبي كرة القدم لأنها تعد من الأصول غير الملموسة، والتي تمثل جزءا كبيراً من أصول نوادي كرة القدم الأوروبية الكبرى وكيفية الإفصاح المحاسبي للأندية الأوروبية بعرض قوائمها المالية.

دراسة (AL-Mamun , 2009) بعنوان:

" Disclosure of accounting of human materials in Bangladeshi companies and institutions"

الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في الشركات والمؤسسات البنغلادشية

هدفت هذه الدراسة إلى الاتي :

1- بيان طبيعة العلاقة بين خصائص الشركة.

2- الإفصاح عن الموارد البشرية في (55) شركة في بنغلادش، تم اختيارها بطريقة عشوائية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة

1- إن الشركات المختارة تفصح بنسبة 25 % من فقرات محاسبة الموارد البشرية.

2- انَّ هنالك علاقة ارتباط دالة إحصائيا بين حجم الشركة، وربحيتها بالإضافة إلى أنه لا يؤثر الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية على عمر الشركة.

دراسة (Tiwari , 2006) بعنوان:

"Human resources accounting of a new dimension"

محاسبة الموارد البشرية بوجهة جديدة

هدفت هذه الدراسة إلى الاتي:

1- عرض نموذج لمحاسبة الموارد البشرية، يشتمل على جانبين هما: رسملة القيمة الحالية للمرتبات والأجور، ورسملة بنود الاتفاق على تدريب وتطوير الموارد البشرية.

2- عرضت طريقة خاصة لقيد هذه المبالغ في السجلات، وإطفائها دوريا حسب العمر الخدمي لهذه الموارد.

ومن أهم النتائج التي توصلت الدراسة:

1- أن الطريقة المعروضة لم تخل من التقديرات التحكمية، إضافة إلى التعقيد الذي يرافق رسملة الإيرادات غير العادية بالنسبة لبعض أصناف العاملين ، مفترضا أن هذه الإيرادات ناجمة عن مواهب ومهارات هذه الفئات.

يلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تناولت عرض طريقة خاصة لقيد قيمة العنصر البشري واطفائها دوريا حسب العمر المفترض لهذا العنصر البشري .

دراسة (Wang,et...al , 2006) بعنوان:

"Human Capital Accounting and the System of National Accounts"

محاسبة رأس المال البشري ونظام الحسابات القومية

حيث هدفت هذه الدراسة الى الاتي:

1- إبراز الأهمية النسبية لنظام المحاسبة عن رأس المال البشري في الحسابات القومية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- أن أدارج قيمة رأس المال البشري في إطار نظام الحسابات القومية سوف يساهم في زيادة القيمة الاقتصادية للأصول العامة، كما تعرضت الدراسة لأهم التغيرات التي تحدث في المدخلات والمخرجات والحسابات القومية عند قياس وتقييم الأصول البشرية التي تم تقسيمها إلى نوعين، هما: رأس المال البشري، مثل العمل، ورأس المال الفكري، مثل البراءات وحقوق الاختراع وإدخالها ضمن الحسابات القومية.

يلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تتناول ابراز الاهمية النسبية لنظام محاسبة الموارد البشرية من خلال ادارج قيمة راس المال البشري في اطار نظام الحسابات القومية والتي بدورها ستساهم في زيادة القيمة الاقتصادية للاصول العامة.

دراسة (Herman A, Theeke , 2005) بعنوان:

"Replacement cost of human resources"

تكلفة الاستبدال للموارد البشرية

هدفت الدراسة إلى الاتي :

1- تطوير بعض الأساليب التي تربط بين كلفة الاستبدال للموارد البشرية.

2- اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة هذه الموارد من خلال تحليل حالة دراسية واحدة في قطاع النقل في الصين.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة

1- ضرورة الاستعانة بتحليل العوامل غير الكمية المؤثرة في القرارات المتعلقة بالموارد البشرية.

يلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تتناول استخدام تكلفة الاستبدال للموارد البشرية من خلال تطوير بعض الاساليب التي تربط بين كلفة الاستبدال للموارد البشرية واتخاذ القرارت بادارة هذه الموارد.

دراسة (Dawson , 1994) بعنوان:

"Use the simulation methodology to explore human resources accounting"

استخدام منهجية المحاكاة لاستكشاف محاسبة الموارد البشرية

هدفت الدراسة إلى الاتي:

1- استكشاف بين قياس الموظفين، وتكلفة الحصول عليهم من خلال تطبيق نموذج التكلفة الاستبدالية.
2- تطبيق نموذج تقييم المكافآت العشوائية على مجموعة من الأقسام التنظيمية وذلك بواسطة جمع وتطبيق البيانات اللازمة لاحتساب القيمة، ومن ثم التطبيق البيانات اللازمة لاحتساب القيمة ومن ثم التطبيق باستخدام كل نموذج على حده.
3- التركيز على تحديد القيمة والوصول إلى البيانات.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1- إيجاد نموذج تقييم المكافآت الذي في الاعتبارعدم كفاية ظروف سوق العمل الخارجية ، أما في حالة وجود سوق عمل كفؤ فإن كلاً من النموذجين لا يختلفان.
2- إنَ استخدام نموذج تكلفة الاستبدال يمكن أن يخفض التكاليف المترتبة على استبدال الموظفين.

يلاحظ الباحث ان الدراسة السابقة تتناول استخدام منهجية المحاكاة لاستكشاف محاسبة الموارد البشرية من خلال استكشاف يبن قياس الموظفين وتكلفة الحصول عليهم من خلال تطبيق نموذج التكلفة الاستبدالية.

حادي عشر: ما يميز الدارسة الحالية عن الدراسات السابقة

حرصت معظم الدراسات السابقة على إبراز طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية، وتقييم مدى ملاءمة تلك الطرق لعملية القياس، وركزت في أغلبها على ضرورة معاملة تلك الموارد معاملة الأصول ومعالجتها محاسبياً بنفس طريقة معالجة الأصول وذلك لانطباق معايير الاعتراف بالأصل على العنصر البشري مع ضرورة العمل على إظهار قيمتها ضمن بنود القوائم المالية، وأكدت مختلف الدراسات على الاهتمام المتزايد بعملية المحاسبة عن الموارد البشرية، حيث أشارت إلى أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية في تزويد المستخدمين لها بالمعلومات المالية والكمية التي تساعد على استخدام الموارد البشرية بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، وما يميز هذه الدراسة إيجاد نموذج مقترح جديد غير معمول به من قبل يتيح للباحثين تطويره والعمل به للأندية الرياضية في الأردن.

.

الفصل الثالث

الطريقة والاجراءات

أولاً: خطوات النموذج المقترح

ثانياً: استطلاع راي محاسبي الاندية الرياضية حول مبررات عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول

ثالثاً: الأنموذج المقترح

الفصل الثالث

الطريقة والاجراءات

أولاً: خطوات النموذج المقترح

ان بناء نموذج لتقييم الموارد البشرية ليس بالامر السهل، لاعتبارات عدة اهمها ان المورد البشـــري كـــائن حي، دائم التغير، ولا يصف بالثبات، وكذلك يتاثر بالظروف المحيطة بشكل كبير.

ومع هذا وما لاهمية هذا المورد في المنشآت والمنظمات الربحية، وغير الربحية، العامة والخاصة كان على الباحثين اقتراح نماذج لقياس هذا المورد فكانت وما زالت المحاولات في هذا الصدد ومنها مـــا ذكـــر فـــي الفصل الثاني من هذه الدراسة.

وبعد إطلاع الباحث على تلك النماذج لم يجد منها ما يختص لقياس الموارد البشرية في الأنديـــة الرياضـــية وخصوصاً اللاعبين، فكانت هذه المحاولة في هذا البحث وعلى امل من الباحثين ان يطوروه في المســـتقبل وتم القياس بالطرق والاجراءات التالية:

1- قام الباحث بمقابلة المحاسبين والفنيين المعنيين بالموارد البشرية في الاندية الرياضية الاردنية وطرح عليهم الاسئلة التي تجيب على اسئلة الدراسة.
2- تم استقصاء اراء المعنيين السابقين في اهم العناصر التي تؤثر في تقييم اللاعبين ومنها مهارة الاعب، عمر اللاعب ..... الخ.
3- تم اخذ العناصر المشتركة والتي اتفق عليها المبحوثين ووضع درجو مئوية لكل عنصر لتشكل بمجموعها درجة 100% فمثلا نسبة مهارة اللاعب اخذت 40%،عمر اللاعب 10% وهكذا.
4- تم بناء النموذج بالعادلة التالية:

ق= (0.40*ق1)*نق+(0.10ع*ق1)*نق+(0.05خ*ق1)*نق+(0.15ج*ق1)*نق+(0.10س*ق1)*نق+(0.15ص*ق1)*نق+(0.05ن*ق1)*نق

5- يتم تطبيق هذه المعادلة على احد لاعبي نادي الوحدات على سبيل المثال لمعرفة اثر هذا التطبيق على قائمة المركز المالي.

ثانياً: استطلاع أراء محاسبي الأندية الرياضية الأردنية حول مبررات عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول

برزت ظاهرة الاحتراف الرياضي في الأردن لدينا حديثاً حيث لجأت بعض الأندية سواء المختصة بلعبة كرة القدم أو باقي الألعاب إلى التعاقد مع لاعبين محترفين أجانب(غير أردنيين) ونستطلع من خلال مقابلة الباحث لمحاسبي بعض الأندية الرياضية المحلية والمعنيين بشؤون الموارد البشرية حسب ما يلي:

- مقابلة السيد (أبو جابر)، 2017، بوظيفته عضو مجلس إدارة وأمين السر ورئيس لجنة الأيتام لنادي البقعة، حاصل على درجة البكالوريوس في المحاسبة، وعند سؤاله عن مبررات عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في النادي فكانت الإجابة بأنه لا يتم تطبيقها، وذلك بسبب عد الاهتمام لهذا الموضوع، وعدم المعرفة الكاملة في تطبيقها، وإنما يتم استخدام نظام محاسبي فقط ، وعند سؤاله عن المعيقات التي تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية فتم الإجابة نعم يوجد الكثير من المعوقات، ومن أهمها: قلة الموارد المالية للنادي، وعدم تسويق اللاعبين صرفة عن النوادي الأخرى متقدمة الترتيب، وعدم متابعة الدوري الأردني بشكل عام عالميا وعربيا، وعند سؤاله عن كيفية تسجيل اللاعبين فكانت الإجابة بأنه يتم تسجيلهم فقط حسب قيمة العقد تحت بند المصاريف، وعند سؤاله عن كيفية معرفة كلفة اللاعبين فتمت الإجابة بأنه يتم الرجوع لقيمة العقد الأصلي الذي تم التوقيع معه في بداية التعاقد بغض النظر عن قيمة المصاريف التي تم الإنفاق عليهم فيها، وتم سؤاله أيضا عن العوامل المؤثرة في عملية تقييم اللاعبين فكانت الإجابة بأنَّ اللاعبين بشكل عام، واللاعب الأردني بشكل خاص بان العامل الرئيس في تقييمه هو جماهيريته، ومحبة الجماهير له بالنسبة للعب في النادي وتليها مباشرة هي مهارته، وأيضا عمر اللاعب، والبنية الجسمانية، وخبرة هذا اللاعب.

- مقابلة السيد(الشديفات، 2017) بصفته رئيس نادي المنشية الأردني، حاصل علـــى درجة البكالوريوس في العلوم السياسية، وعند سؤاله عن مبررات عـــدم تطبيـــق محاسبة الموارد البشرية تمحورت الإجابة عند قلة الموارد المادية والـــدعم الـــذي يحصل عليه النادي والذي ينحصر فقط في دعم المجلس الأعلـــى للشـــباب بمبلـــغ مقطوع سنوي مقداره 16000 دينار فقط لا غير، وأنَّ النادي لا يوجـــد لـــه أيـــة مصادر دخل أخرى، وعن سؤاله عن كيفية تسجيل اللاعبين عند شرائهم أجاب بأنه يتم تسجيله كمصروف حسب قيمة العقد فقط مع اعتقاده الجازم بأن هـــذه الطريقـــة خاطئة، وبسؤاله عن العوامل الرئيسة في تقييم اللاعبين فأجاب بأنه تعتمد على عمر اللاعب، والبنية الجسمية، وسمعة هذا اللاعب وخبرته.
- مقابلة السيد (الحلو،2017) بصفته محاسب رئيس لدى نادي اليرموك حاصل على درجة بكالوريوس في المحاسبة ، وعند سؤاله عن تطبيق محاسبة الموارد البشـــرية في النادي أجاب بأنه يتم تسجيل اللاعبين تحت مسمى حساب عقود اللاعبين ويـــتم استبعاد كافة المصاريف العمومية والمتعلقة باللاعب، باعتبارها مصاريف إداريـــة وعمومية، ولن يتم تحميل تلك المصاريف على كلفة عقد اللاعـــب، وأنـــه يوجـــد معيقات تحول تطبيق محاسبة الموارد البشرية في النادي وذلـــك لقلـــة الإمكانيـــات المادية المتعلقة بذلك ونظرا لعدم وجود المخصصات المالية لتطبيقها، وشح السيولة في النادي وقلة الدعم المادي للنادي، وبالسؤال عن العوامل الأساســـية فـــي تقيـــيم اللاعبين فأجاب بأن العامل الرئيس هو مهـــارة اللاعـــب وعمـــره، وجماهيريتـــه، وخبرته.
- تم الاتصال مع السيد (الفيومي،2017) بصفته محاسب لنادي العقبـــة الرياضـــي، حاصل على درجة البكالوريوس في العلوم المالية والمصرفية، وعند سؤاله عـــن مبررات عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية أجاب بأنه لا يجـــد مبـــررات لعـــدم تطبيقها، وإنما هنالك معيقات رئيسة لعدم التطبيق، ومن أهمها: هي قلـــة المـــوارد المالية للنادي، وعدم وجود مخصصات مالية لتطبيقها وان النادي كان يلعب ضـــمن

دوري الدرجة الأولى للدوري وأنَّ موسم 2017 /2018 هو أول موسم في دوري المحترفين، وعند سؤاله عن كيفية تسجيل اللاعبين أفاد بأنه يتم تسجيلهم كمصروف وليس كأصل باعتبار اللاعب مصروف إداري فقط، وبالسؤال عن العوامل الرئيسي في عملية تقييم اللاعبين فأجاب بأن جماهيرية هذا اللاعب، وخبرته، وعمره هي المرتكزات الأساسية في ذلك.

- الاتصال مع السيد (السكران،2017) بصفته المدير المالي لنادي الحسين إربد 2017، حاصل على شهادة الدبلوم في المحاسبة، وعند سؤاله عن مبررات عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية فكانت الاجابة بأنه لا يوجد اية مبررات، وذلك بسبب عدم طلب الاتحاد الاردني لكرة القدم ذلك وعدم وجود الخبرة الكافية في الموضوع، ويتم فقط فتح حساب يخص عقود اللاعبين فقط واعتبارهم كمصاريف وليس كأصول.
- الاتصال مع السيد (واثق،2017) بصفته محاسب لدى النادي الأهلي الأردني، حاصل على درجة البكالوريوس في المحاسبة، وبسؤاله عن مبررات عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في النادي فكانت الإجابة بأنه لا يوجد أية مبررات، وذلك بسبب عدم وجود الخبرة في ذلك الموضوع، وعدم طلب الاتحاد الأردني لكرة القدم لذلك، ويتم تسجيل اللاعبين كمصروف فقط وليس اعتباره كأصل، وبسؤاله عن تقييم اللاعبين فأجاب بأن خبرة اللاعب، وسمعته، وعمره، وبنيته الجسمانية كلها عوامل رئيسيه في عمليه التقييم.
- مقابلة السيد (الفيومي،2017) بصفته رئيس قسم المحاسبة لدى نادي الوحدات، حاصل على درجة البكالوريوس في المحاسبة، وبسؤاله عن عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في النادي فأجاب بأنه لا يوجد أية مبررات لعدم التطبيق، وإنما هي قلة الموارد المالية للنادي بشكل عام، وأن الاتحاد الأردني لكرة القدم لا يطلب من الأندية هذا المطلب بشكل عام، ولا حتى القوائم المالية بشكل خاص، بالرغم أنه أصبح تطبيقها من متطلبات الاتحاد الآسيوي لكرة القدم للموسم 2018/ 2019،

ومن المتطلبات الرئيسة لاستكمال إجراءات ترخيص النادي لـــدى وزارة الشـــباب، ومن التعليمات الرئيسية للعب في بطولتي كاس الاتحاد الآسيوي و بطولـــة أبطـــال العرب، وعند سؤاله عن كيفية تسجيل اللاعبين ضمن الحسابات أفاد بأنه يتم تسجيل اللاعبين كقيمة العقد كمصروف فقط وليس باعتباره كأصل، ويتم فقط فصل حساب العقد عن مصروف رواتب اللاعب، وأشار بأنَّ طريقة التطبيق لمحاسبة المـــوارد البشرية بأنها مجهولة لدينا، وأننا على استعداد لتطبيقها في حال تم توجيه الإرشـــاد لنا من قبل أي جهة مؤكدا في الوقت نفسه أنه على استعداد لتطبيق جميع ما جاء في هذه الدراسة حال الانتهاء منها، كما أن توجه الإدارة الحالية المتمثلة برئيسها السيد يوسف محمود الصقور(المختار) وأعضاء مجلس الإدارة يتمثل بتطبيق محاســـبة الموارد البشرية اعتبارا من الموسم القادم بالتعاون مع الباحث، وبسؤاله عن عملية تقييم اللاعبين فأجاب بأن جماهيرية هذا اللاعب هي العامل الرئيس وأنها تشكل مـــا نسبته 85 % من عملية التقييم بالنسبة لنادي الوحدات الأردني، وجاء بمثـــال ذلـــك باللاعب صاحب العلامة الفارقة في الوحدات اللاعب رأفت علي عندما مـــا أعيـــر لنادي الكويت الكويتي، واللاعب حسن عبد الفتاح، والعامل الثاني الخبرة، والعمر، والبنية الجسمانية للاعب، وأنَّ سمعة النادي المراد اللعب فيه.

- مقابلة السيد (المحارمة،2017) بصفته رئيسا لنادي الجزيرة الأردني، حاصل على درجة البكالوريوس في ادارة الاعمال، وعند سؤاله عن عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في النادي فأجاب بكل شفافية بأنه لا توجد الموارد المالية لتطبيقها، وانه لا توجد لدينا أية معرفة تامة بخصوص الموضوع على الرغم أنـــه أصـــبح متطلبـــاً أساسياً من متطلبات الاتحاد الآسيوي لكرة القدم، وعند سؤاله عن كيفيـــة تســـجيل اللاعبين وانتقالاتهم من وإلى النادي، أفاد بان اللاعب يعد مصروفاً بالنسبة للنـــادي، وبسؤاله عن العوامل الأساسية في تقييم اللاعب عند شرائه فأجـــاب بـــأن ســـمعة

اللاعب، وخبرته، ومهارته، وجماهيريته تلعب دورا مهما في عملية تقييم هذا اللاعب عند شرائه.

- الاتصال بالسيد (قاسم،2017) بصفته محاسب لنادي شباب الأردن، حاصل على شهادة الدبلوم في المحاسبة، وعند سؤاله عن عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في النادي أفاد بأنه لا توجد أية مبررات ولكن قلة الاماكانات المادية، وقلة السيولة في النادي بشكل خاص والأندية بشكل عام، وأنه يتم تسجيل اللاعبين كمصروف يخص الفترة فقط، وهي مدة تقييده في النادي والممتدة لمدة 10 شهور، وهي طول الموسم الرياضي لبطولة الدوري أو ألكاس ، وبسؤاله عن العوامل الأساسية في عملية تقييم اللاعبين عن الشراء فأجاب بأن عمر اللاعب، ومهارته، وخبرته تلعب دورا أساسياً في عملية التقييم.
- مقابلة السيد (الحوراني،2017) بصفته أمين الصندوق للنادي الفيصلي، حاصل على درجة البكالوريوس في التسويق، وعند سؤاله عن مبررات عدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في النادي، فأجاب بأنّه نظراً لتخصيص مكافآت ماليه مجزيه للفوز بالبطولات الرسمية (بطولة الدوري أو الكأس) التي تنظمها الاتحادات الرياضية، حيث عمدت هذه الأندية إلى الاستعانة بهؤلاء اللاعبين للمحافظة على مكتسباتها المالية لكي نستطيع النهوض بأنشطتها المختلفة، وإنَّ الحاجة مُلحة لبعض الأندية للمحافظة على مجدها وتاريخها الرياضي، بالرغم من إرتفاع تكلفة اللاعبين، إلا أنَّ الأهداف المعنوية التي تبتغيها هذه الأندية تعتبرها أفضل من المصاريف التي تتكبدها؛ هو محاولة بعض الأندية الممتازة الهرب من شبح الهبوط للدرجة الأولى وبالتالي حرمانها من الميزات المالية التي تتمتع بها أندية الدرجة الممتازة في حال هبوطها، وبسؤاله عن عملية تقييم اللاعبين عند الشراء فأجاب بالنسبة لنا تعتمد على جماهيرية هذا اللاعب ، وخبرته وبنيته الجسمية وعمره.
- تم الاتصال بالسيد (الزعبي،2017) بصفته عضو مجلس إدارة نادي الرمثا الأردني، حاصل على درجة البكالوريوس في التربية الرياضية، وعند سؤاله عن مبررات عدم

تطبيق محاسبة الموارد البشرية في النادي فأجاب بأنه لا يوجد مبررات سوى عدم وجـود الخبرة الكافية بهذا الموضوع، وقلة الاماكانات المادية، وعند سؤاله عـن كيفيـة تسـجيل اللاعبين فأجاب بأنه يتم اعتبار اللاعب وتسجيله كمصروف فقط، وعند سؤاله عن عمليـة تقييم اللاعبين عند الشراء فأجاب بأن سمعه اللاعب، و وخبرته، وعمره تلعب دورا أساسيا في ذلك الموضوع.

وقد توصل الباحث من خلال المقابلات الميدانية لواقع الأندية أنَّ جميع أنديـة الدرجـة الممتازة بلا استثناء عمدت إلى الاستعانة باللاعبين المحترفين ضمن فرقها الرياضـية علـى الرغم من ارتفاع تكلفة اللاعب المحترف، إلى الحد الذي أصبحت فيه تكلفة اللاعب المحترف أعلى من تكلفة مدرب هذا اللاعب وذلك فقط من أجل الحفاظ على تاريخ النادي وأمجاده فقط، ومع ذلك يتم محاسبة الموارد البشرية باعتبارها كمصاريف فقط وليس كأصول، وان العوامل الرئيسة في عملية تقييم اللاعبين هي:

1- جماهيرية اللاعب.

2-سمعة اللاعب.

3- عمر اللاعب.

4-مهارة اللاعب.

5-خبرة اللاعب.

6- البنية الجسمانية.

7-سمعة النادي.

من خلال المقابلات التي قام بها الباحث تم التوصل إلى نتيجة واحدة ورأي واحد للمحاسـبين ورؤساء الأندية أجمعوا عليه، وهو أنَّ اللاعب المحترف الذي يشتريه النادي المحلي لا يشكل أية موجودات سواءً متداولة أو غير متداولة، لأنَّ الفترة التي سيقضيها اللاعب ضمن فريـق النادي غالباً ما تكون موسم رياضي، والتي مدتها فقط 10 شهور، وإذا ما رغـب كـل مـن الطرفين (اللاعب المحترف والنادي) تجديد العقد فيتحمل النادي تكلفة إضـافية لتلـك التـي

يتحملها في بداية العقد، وبالمقارنة مع الأندية الأجنبية وخاصة الأوروبية منها فالأمر مختلف تماماً كونَ هذه الأندية عبارة عن شركات مساهمة، والجانب الرياضي أحد استثماراتها، وهو يشكل بنداً رئيساً من بنود إيرادات هذه الشركات، وبالتالي فإن تكلفة أي لاعب ينظر لها على أنّها استثمار وإن هذا الاستثمار يجب أن يعود بمردود مالي أكثر من هذه التكلفة، وحيث أن تكلفة هذا اللاعب يعتمد على عدة أمور منها كفاءة هذا اللاعب ومبلغ إستثمار هذه المؤسسة في الحقل الرياضي.

وعليه يمكن اعتبار هذا اللاعب في الأندية كموجودات غير ملموسة، يشترى لأجل المتاجرة به كما نلاحظ من الصفقات التجارية التي تتم بين الأندية المختلفة، إذ يعتبر اللاعب بنداً من بنود الاستثمار وإلا لمّا وصل سعر بعض اللاعبين إلى المبالغ الخيالية التي نطالعها في الصحف المحلية.

ومن أسباب عدم ظهور تكلفة لاعبي الأندية المحلية في الميزانية كأصول واظهارهم كمصروف في حساب الإيرادات والمصروفات هو أنّ البلاد العربية تضع حداً أدنى لإنتقال أي من لاعبيها أو مدربيها إلى دولة عربية أخرى، ولا تسمح لأي من لاعبيها الانتقال خارج بلادها إلى أي جهة إلا إذا تخطى مبلغ العقد الحد الأدنى الذي تشترطه هذه الدول ممثلة بإتحاداتها الرياضية.

ولعلَّ ما يميز الأندية الرياضية عن غيرها، أنَّ هناك مدارس كروية تُعنى باللاعبين ومنذُ نعوم أظفارهم إلى أنّ يصبحوا لاعبين دوليين، وما تتحمله هذه الأندية الرياضية نتيجة التحاق هؤلاء الرياضيين بهذه المدارس حتى وصول لاعبيها إلى الأضواء العالمية.

ومن وجهة نظر الباحث فإنّه ما دامت الأندية تتراوح في وضعها المادي بين الجيد والمتوسط فإنه لا يمكن تطبيق بند الموارد البشرية على أنه من الأصول غير الملموسة وذلك لسببين:

1. إنَّ الموارد البشرية لدى معظم أنديتنا محدودة في قيمتها المادية ونادراً ما يتم الانتقال بين الأندية المحلية.

2. إنَّ معظم انتقال لاعبينا إلى الخارج، وخاصةً الدول الخليجية يكون لمده محدودة لا تتعدى موسم كروي، كما تلجأ الأندية الخليجية إلى الإستعانة ببعض لاعبينا لفترات محددة كتكملة دوري، أو الاشتراك في بطولة معينة، غالباً ما يكون هذا الانتقال تعويضاً لبعض اللاعبين الذين يصابون خلال الدوري أو قبل البطولة المعنية.

وفي هذا البحث ركز الباحث على اللاعبين بناء النادي فقط والذين يتقاضون رواتب شهرية، دون اي ذكر لقدراتهم وقيمهم الحقيقية والتي يفترض ان يعترف بها كأصول بشرية في الميزانية كمحاولة بحثية في تقييم الاصول البشرية في الاندية من خلال الانموذج المقترح.

ثالثاً: نموذج القياس المقترح

يمكن أن نسمي هذا النموذج الذي سنعرضه بـ، نموذج تقييم اللاعبين وأتمنى لأن يكون مثارا للنقاش والبحث في هذا الاتجاه، ولهذا المقياس بعدان رئيسان هما:

أ- البعد الأول: يتناول اللاعبين المنتمين للنادي (أبناء النادي).

ب- البعد الثاني: يتناول اللاعبين من خارج النادي الذين يتم التعاقد معهم لموسم واحد أو أكثر، وهذا البعد لن يتم التطرق اليه في هذا البحث ليكون مجالا للنقاش بين الباحثين لاحقا.

- البعد الأول: بما أنه لا يوجد محاسبة عن الموارد البشرية باعتبارها أصول في الأندية الرياضية الأردنية، ومنها نادي الوحدات (حالة الدراسة) فيتم اعتبار المصروفات التي تدفع كالرواتب الشهرية والتدريب والتطوير كمصروفات إيرادية يتم إقفالها في نهاية العام (تظهر في قائمة الدخل) ومن جهة أخرى يتم تقييم الاعبين كأصول في نهاية العام بالقيمة السوقية العادلة استادا استقصاء رأي المحاسبين والمعنيين في الأندية الرياضية الأردنية حول أهم البنود التي تشكل قيمة اللاعب، ونسبة كل بند من 100% ، حيث تمحور هذا الاستقصاء في البنود التالية مع نسبة كل بند ما يلي:

1-مهارة اللاعب ونسبتها(40 % من قيمة اللاعب).

2-عمر اللاعب ونسبتها(10 % من قيمة اللاعب).

3-خبرة اللاعب ونسبتها(5 % من قيمة اللاعب).

4-جماهيرية اللاعب ونسبتها(15% من قيمة اللاعب).

5-سمعة اللاعب ونسبتها(10 % من قيمة اللاعب).

6-صحة اللاعب وبنيته ونسبتها(15 % من قيمة اللاعب).

7-سمعة النادي ونسبتها (5 % من قيمة اللاعب).

حيث قام الباحث باقتراح المعادلة التالية كنموذج للدراسة في تقييم الأصول البشرية استنادا للاستقصاء السابق وكما يلي:

ق= (0.40*ق1)*نق+(0.10ع*ق1)*نق+(0.05خ*ق1)*نق+(0.15ج*ق1)*نق+(0.10س*ق1)*نق+(0.15ص*ق1)*نق+(0.05ن*ق1)*نق

حيث إن:

ق1= قيمة اللاعب في بداية العام.

ق=قيمة اللاعب في نهاية العام.

م= مهارة اللاعب.

ع=عمر اللاعب.

خ=خبرة اللاعب.

ج=جماهيرية اللاعب.

س=سمعة اللاعب.

ص=صحة اللاعب وبنيته.

ن=سمعة النادي.

نق = نسبة التقييم الحالي.

من خلال هذا النموذج؛ قام الباحث بتطبيقه على أحد لاعبي نادي الوحدات لمعرفة أثر هــذا التطبيق على قائمة المركز المالي للنادي وكما يلي:

حالة عملية:

إذا علمت أنَ لاعب الوحدات عمر قنديل قيمته المقدرة من قبل الخبراء الفنيين في النادي بعد سؤالهم من قبل الباحث كانت 20000 دينار في بداية عام 2014؛ وفي نهاية عام 2014 تم تقييم اللاعب من قبل الجهاز الفني لنادي الوحدات باعتبار العناصر السابقة، وحسب النسب التالية:

زادت مهارة اللاعب (م) بمقدار 15 %.

نقص عمر اللاعب (ع) بمقدار 5%.

زادت خبرة اللاعب (خ) بمقدار 5%.

زادت جماهرية اللاعب (ج) بمقدار 15%.

زات سمعة الاعب (س) بمقدار 10%.

نقصت صحة اللاعب نتيجة إصابة بمقدار 20%.

زادت سمعة النادي بقدار 5%.

لتطبيق حسب المعادلة السابقة وكما يلي :

ق= (0.40*ق1)*نق+(0.10ع*ق1)*نق+(0.05خ*ق1)*نق+(0.15ج*ق1)*نق+(0.10س*ق1)*نق+(0.15ص*ق1)*نق+(0.05ن*ق1)*نق

البيان	قيمة اللاعب 2014 /1/1	100%	مقدار التغير	نهاية العام	قيمة اللاعب 2014 /12 /31
مهارة اللاعب	20000	0.40	0.15	1.15	9,200.000
عُمر اللاعب	20000	0.10	0.05-	0.95	1,900.000
خبرة اللاعب	20000	0.05	0.05	1.05	1,050.000
جماهرية اللاعب	20000	0.15	0.15	1.15	3,450.000
سمعة اللاعب	20000	0.10	0.10	1.10	2,200.000
صحة اللاعب	20000	0.15	0.20-	0.80	2,400.000
سمة النادي	20000	0.05	0.05	1.05	1,050.000
المجموع					21,250.000

ملاحظات :

1- نسبة 1.15 في بداية المعادلة تمثل نسبة الزيادة في مهارة اللاعب ، كذلك نسبة 0.95 تمثل نسبة النقص بمقدار 0.95 من عُمر اللاعب .... وهكذا .

2- نلاحظ ان قيمة اللاعب (ق) زادت بمقدار (1250) دينار عن قيمتها في بداية عام 2014 وستظهر هذه القيمة بالكامل (21250) في نهاية عام 2014 كأصول بشرية طويلة الاجل لاول مرة خلال القيد التالي (مقترح):

21250 من حـــ/ أصول بشرية طويلة الأجل

21250 إلى حـــ / رأس المال البشري

وعلى فرض في عام 2015 كانت المعطيات عن اللاعب نفسه كما يلي :

زادت مهارة اللاعب (م) بمقدار 20 %.

نقص عمر اللاعب (ع) بمقدار5%.

زادت خبرة اللاعب (خ) بمقدار 10 %.

زادت جماهرية اللاعب (ج) بمقدار 15%.

زات سمعة الاعب (س) بمقدار 20%.

نقصت صحة اللاعب نتيجة اصابة بمقدار 15%.

زادت سمعة النادي بقدار 5%.

لتطبيق حسب المعادلة السابقة وكما يلي:

البيان	قيمة اللاعب 1/1/ 2015	100%	مقدار التغير	نهاية العام	قيمة اللاعب 31/ 12/ 2015
مهارة اللاعب	21250	0.40	0.20	1.20	10,200.000
عُمر اللاعب	21250	0.10	0.05-	0.95	2,018.750
خبرة اللاعب	21250	0.05	0.10	1.10	1,168.750
جماهرية اللاعب	21250	0.15	0.15	1.15	3,665.625
سمعة اللاعب	21250	0.10	0.20	1.20	2,550.000
صحة اللاعب	21250	0.15	0.15-	0.85	2,709.375
سمة النادي	21250	0.05	0.05	1.05	1,115.625
المجموع					23,428.000

مما سبق نجد ان قيمة اللاعب زادت بقيمة 2178 دينار وكما يلي:

23428−21250=2178(قيمة اللاعب في بداية 2015/1/1− قيمة اللاعب في 2015/12/31)

وفي هذه الحالة تقيد قيمة الزيادة فقط وكما يلي :

2178 من حـــ/ أصول بشرية طويلة الأجل

2178 الى حـــ / رأس المال البشري

وفي حالة **الإستغناء عن المورد البشري** فتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

في حالة الربح نتيجة الاستغناء عن المورد البشري يكون القيد المحاسبي وحسب المعادلة التالية:

مكاسب الاستغناء= مبلغ الانتقال او البيع – القيمة الدفترية للأصل البشري.

القيود: xxx من حـــ/ النقدية

الى مذكورين

xxx حـــ/ رأس المال البشري

Xxxحـــ/ مكاسب الاستغناء عن المورد البشري

وفي حالة خسارة الاستغناء المورد البشري:

من مذكورين

xxx حـــ/ النقدية

xxx حـــ/ خسائر الاستغناء عن المورد البشري

xxx الى حـــ/ رأس المال البشري

أما في وفاة المورد البشري:

حيث يتم تحديد قيمة خسارة الوفاة، والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشري على النحو التالي:

الخسائر= تكلفة الحصول على العنصر البشري– مجموع الاطفاء السنوي

القيد:

xxx من حـــ/ خسائر الموارد البشرية

xxx الى حـــ/ رأس المال البشري

ومن خلال هذا القيد فإن الإصول البشرية ستظهر بمقدار 23428 دينار في جانب الأصول وسيزداد قيمة رأس المال البشري بنفس القيمة.

ويمكن تعميم الصيغة السابقة على جميع اللاعبين من هم أبناء النادي نفسه عند إعادة التقييم.

إن هذه الصيغة لا يراد منها تقييما للمورد البشري، فلا قيمة توازي قيمة المـــورد البشـــري والإنسان قيمة عليا، وهو مورد للمجتمع الذي يعيش فيه بشكل عام وليس لنادي معين ، وانَ النادي يستفيد من خدماته مقابل(الرواتب، والأجور، ونفقات التدريب، والتطوير، والاهتمـــام) كما هو بالنسبة للموارد الأخرى الكثيرة التي تستفيد منها المنظمات في المجتمع، وإذا عملت الأندية على تدريب اللاعبين وتطويرهم إنما تؤدي إلى زيادة قيمة الخدمات التـــي ستحصـــل عليها، ويتم تدوير قيمة هذه الخدمات المحسوبة وفق الصيغة السابقة في ســـجلات الأنديـــة لنهاية الفترة التالية، باعتبارها كأصول، أما المصـــاريف(الرواتـــب، والأجـــور، ونفقـــات التدريب، والتطوير) فقد استنفذت في قائمة الدخل، ويمكن استخدام هذه القيمـــة فـــي نهايـــة الفترة، لإغراض الإفصاح، كما يمكن استخدامها لمختلف الأغراض الإدارية، فيمـــا يتعلـــق بإدارة الموارد البشرية وفي نهاية الفترة التالية إما أن تزداد قيمة الخدمات في ضوء مستوى الرواتب والأجور والتدريب والتطوير وفي ضوء الأداء الإجمالي للنادي، وإمـــا أن تـــنقص نتيجة ضعف الأداء، وحالات فسخ العقود، أو الإعـــارة، أو الإصـــابات، أو الوفـــاة، ومـــن

الملاحظ أن هذه القيمة تزداد غالبا، الأمر الذي ينسجم مع طبيعة المورد البشري حيث تزداد قيمة الخدمات التي يؤديها هذا المورد مع التدريب والخبرة وتطور أداء النادي، ومن خلال ما سبق يمكن تصوير المركز المالي(المعدل) لنادي الوحدات الاردني كما يلي للسنوات المقارنة 2014 و 2015:

نادي الوحدات الرياضي

اجتماعي – ثقافي – رياضي

عمان – المملكة الاردنية الهاشمية

بيان المركز المالي(المعدل) كما في 31 كانون الأول 2015 م

	إيضاح	2015	2014
الموجودات		**دينار أردني**	**دينار أردني**
الموجودات المتداولة			
بنك سوستيه		6323	8202
بنك الأردن		42585	43748
بنك كابيتال		–	65305
البنك العربي / دولار		13152	13153
البنك العربي 100 /9 / 8400		2004	–
البنك العربي / 511		10	–
كفالات بنكية / كابيتال		1100	900
حجوزات قضائية / كابيتال		66739	28824
مجموع النقدية المتوفرة		**131913**	**160132**
شيكات برسم التحصيل		34166	91598
الذمم المدينة	**12**	74490	94067
ذمم مدينة متعثرة (قضايا)	**13**	46000	46000
السلف		3452	4502
امانات لاعبين		369	369
المجموع		**158477**	**236536**
مجموع الموجودات المتداولة		**290390**	**396668**
الموجودات الغير ملموسة			
أصول بشرية طويلة الأجل		**23428**	**21250**
مجموع الأصول غير الملموسة		**23428**	**21250**
الموجودات الثابتة			

الموجودات الثابتة	**15**	625046	621046
مخصص الاستهلاكات	**15**	(595315)	(595315)
صافي القيمة الدفترية		**29731**	**25731**
انشاءات تحت التنفيذ		593704	591144
المجموع		**937253**	**1034793**
المطلوبات المتداولة			
البنـــك العربي (مكشوف)		–	6946
بـــنــك كابيتال		81324	56877
الذمـــم الــدائنـــــــة	**14**	52927	32983
شيكـــات آجلـــة		15437	10950
تأمينات للغير مستردة		35862	35862
الســــلــــف		141	2390
أمانات صندوق دعم غزة		730	16790
مجموع المطلوبات المتداولة		**186421**	**162798**
المطلوبات غير متدولة			
رأس المال البشري		**23428**	**21250**
الفـــائـــــض		**727404**	**850745**
المطلــوبـــــات		**937253**	**1034793**

من خلال ما سبق يتبين لنا ما يلي:

1-إن قيمة الأصول للنادي زادت بمقدار الزيادة للعنصر البشـــري مقارنـــة بعـــدم الاعتراف به، مما يؤثر بشكل كبير في عملية رفع قيمة النادي في شتى الامور الاستثمارية.

2-إن قيمة المطلوبات الغير متدولة زادات بمقدار زيادة العنصر البشري مقارنـــة بعدم الاعتراف به.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

أولاً: اختبار الفرضيات

ثانياً: النتائج والتوصيات

الفصل الرابع
اختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات

أولاً: اختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات

اختبار الفرضية الأولى:

والتي تنص على انه لا يوجد مبررات مقنعة لعدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية في الأردن، من خلال الزيارات الميدانية التي قان بها الباحث للاندية الرياضية وجرائه المقابلات مع الاشخاص المعنيين وجد أن جميع الأندية الرياضية الاردنية لا تقوم باعتبار الموارد البشرية في الأندية الرياضية كأصول؛ لوجود عدد من المبررات، أهمها: عدم وجود الكفاءات للقيام بهذه المهمة بالاضافة الى قلة الموارد المالية والمادية لهذه الأندية التي تتيح لها التحول الى رسملة تكاليف رأس المال البشري، مما ينفي الفرضية العدمية في هذه الدراسة، ويثبت الفرضية البديلة، والتي تقول بوجود مبررات مقنعة لعدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية في الأردن.

اختبار الفرضية الثانية:

والتي تنص انه لا يوجد مبادئ وقواعد لإيجاد نموذج تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية في الأردن، من خلال الزيارات الميدانية التي قان بها الباحث للأندية الرياضية وجرائه المقابلات مع الاشخاص المعنيين وجد أن جميع الاندية الرياضية الاردنية بأنه لا يوجد لديها فيها مبادئ وقواعد لإيجاد نموذج تطبيق محاسبة الموارد البشرية، مما يثبت الفرضية العدمية في هذه الدراسة، ويثبت الفرضية البديلة والتي تنص أنه لا يوجد مبادئ وقواعد تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية في الأردن.

اختبار الفرضية الثالثة :

والتي تنص على انه لا توجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية في الأردن، من خلال الزيارات الميدانية التي قان بها الباحث للاندية الرياضية وجرائه المقابلات مع الاشخاص المعنيين، وجد أنَّ جميع الأندية الرياضية الأردنية لديها معيقات تحول دون تطبيق محاسبة

الموارد البشرية، مما ينفي الفرضية العدمية في هذه الدراسة، ويثبت الفرضية البديلة والتي تنص انه بوجود معيقات تحول دون تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الأندية الرياضية في الأردن.

ثانياً: النتائج والتوصيات

اولا: النتائج

بناءً على دراسة حال الأندية الرياضية في الاردن واخذ نادي الوحدات الأردني اساسا للدراسة وبناءً على ما أسفر عنه اختبار الفرضيات يمكننا القول إن نتائج الدراسة تتلخص فيما يلي:

1- يوجد العديد من المبررات لعدم تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الاندية الرياضية الاردنية ومنها عدم وجود كفاءات بشرية للقيام بهذه المهمة، بالاضافة الى قلة الموارد المالية والمادية لهذه الأندية.
2- لا يوجد مبادىء وقواعد ومعايير واضحة لتطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية الأردنية.
3- يوجد العديد من المعوقات التي تحول تطبيق محاسبة الموارد البشرية كأصول في الأندية الرياضية الأردنية.
4- إنَ الأندية الرياضية المحلية تقوم بتسجيل اللاعبين ضمن حسابات المصروفات والإيرادات عكس الأندية العالمية وخاصة الأوروبية منها والتي تقوم بإظهار تكاليف لاعبيها ضمن حساب الاصول الغير متداولة.
5- إنَّ اللاعب في الأندية المحلية يتم التعاقد معه على أساس عقد سنوي يدخل ضمن فتره مالية واحدة أمَّا بالنسبة للأندية العالمية فإنها تتعاقد مع اللاعب لأكثر من سنة (تصل إلى 3-4 سنوات) وبالتالي تتضمن أكثر من فترة مالية تتوزع عليها تكلفة هذا اللاعب.

ثانيا: التوصيات

وفقاً للنتائج التي توصلت اليها الدراسة ومن واقع دراسة حال الانديئة الرياضية الاردنية واخذ نادي الوحدات الاردني اساسا للدراسة يمكن اقتراح عدد من التوصيات وهي:

1- توصي الدراسة بوضع تكاليف اللاعبين في قائمة المركز المالي ضمن الأصول وتصنيفها على أنها أصول غير ملموسة، وفقا للنموذج المقترح في هذا البحث.

2- توصي الدراسة الاتحاد الأردني لكرة القدم بزيادة قيمة الجوائز والمخصصات المالية للندية الرياضية في الأردن، ليتسنى لهم تطبيق محاسبة الموارد البشرية، إذ أصبح تطبيقها شرطاً من شروط الإتحاد الآسيوي للحصول على الرخصة الآسيوية الخاصة بكرة القدم وخصوصاً إن جميع الأندية المحلية تعاني أشد المعاناة من قلة الموارد المالية والمادية.

3- توصي الدراسة إدارة الأندية بزيادة المخصصات المالية للاعبين؛ لتحفيزهم ولزيادة قدراتهم مما ينعكس على قيمتهم وتسجيلها في القوائم المالية كأصول بشرية.

4- الإهتمام بقسم المحاسبة في الأندية الرياضية وتطوير قدرات العاملين فيه من خلال الدورات التدريبية المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية كأصول.

5- اجراء المزيد من الدراسات والأبحاث لتطوير النموذج المقترح في هذه الدراسة وكذلك النماذج الاخرى للخروج بتقيهم اكثر واقعية للموارد البشرية في الاندية الرياضية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

ثانياً: المراجع الانجليزية

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع العربية

أ- الكتب والمجلات والابحاث:

1- ال بو علي، لعيبي هاتو خلف، **امكانية تطبيق محاسبة الموارد لابشرية في المصارف التجارية**، 2011.

2- بن عمارة، نوال، **محاسبة الموارد البشرية، الملتقى الدولي حول تنمية الموارد البشرية وفرص اندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية**، جامعة ورقلة، الجزائر، 2004.

3- جابر،علي فاضل، **تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية**، بحث مقدم الى الاكاديمية العربية المفتوحة في النمارك: 1-33، 2012.

4- الجندي، نهال احمد، **قياس وتقييم رأس المال الفكري احد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة**، مجلة المحاسبة والتامين والإدارة، جامعة القاهرة، العدد 65، 2005.

5- زويلف، انعام محسن، **العوامل المؤثرة في مستوى الافصاح المحاسبي عن الموارد البشرية في التقارير المالية للبنوك العاملة في الاردن**، جامعة الزيتونة الاردنية، 2013.

6- الحسين، محمد، **محاسبة الموارد البشرية**، دراسة تطبيقية في شركة لصناعة وتجارة الالبسة النسائية في حلب، جامعة حلب، 2005.

7- حمادة، رشا، **القياس والافصاح عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد1، 2002.

8- الحيالي ، وليد ناجي ، **دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة** ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2002.

9- **رزق، محمود عبدالفتاح إبراهيم، اطار مقترح لتحديد تكاليف الافصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي، جامعة المنصورة، ورقة عمل: 1-27، 2008.**

10- مطر، محمد؛ والسويطي، موسى، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح** ، " دار وائل للنشر والتوزيع، عمان: الأردن 2008.

11- مسعود، نوال عمارة، **محاسبة الموارد البشرية**، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، 2004.

12- عثمان، فرح ابكر، **محاسبة الموارد البشرية وأثرها على القوائم المالية في السودان**، 2011.

13- فتوح، إبراهيم، **مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية**، مجلة اربد للبحوث والدراسات، المجلد 2، العدد 2 :21- 53، 2000.

14- فلامهولز، إريك، تعريب الدكتور عصام الدين، محمد والدكتور حجاج، احمد، **محاسبة الموارد البشرية** (الرياض : دار المريخ)، 1997.

ب- المقابلات الميدانية والاتصالات:

1- أبـــو جـــابر، مصـــطفى محمـــد، (2017)، نـــادي البقعـــة، مقابلـــة اجريـــت بتـــاريخ 24/ 11/2017، 0799261414.

2- واثق،محمد علي(2017)، النادي الاهلي، اتصال اجري بتاريخ 2017/11/26، 0779669933 .

3- الزعبي،مازن خالد،(2017)، نادي الرمثا الرياضـــي، اتصـــال اجـــري بتـــاريخ 2017/12/01، 0795871415 .

4- الحوراني، سامر خالد، (2017)، النادي الفيصلي، اتصال اجري بتاريخ 2017/11/24، 4206661.

5- الحلو، ماجد ابـــراهيم، (2017)، نـــادي اليرمـــوك، مقابلـــة اجريـــت بتـــاريخ 25/ 11/2017، 0795492680.

6- الفيومي، فارس عيد(2017)، نادب العقبة، اتصال اجري بتاريخ 2017/11/25، 0795289665.

7- الفيومي،شادي يوســف، (2017)، نـــادي الوحـــدات، مقابلـــة اجريـــت بتـــاريخ 2017/11/25، 0796923335.

8- المحارمة ،محمد يحيـــى،(2017)، نـــادي الجزيـــرة، مقابلـــة اجريـــت بتـــاريخ 28/ 11/2017، 0799319097 .

9- السكران، عدنان جميل (2017)، نادي الحسين إربـــد، اتصـــال اجـــري بتـــاريخ 2017/11/23، 0797282894.

10- قاسم،معاذ عدلي (2017)، نادي شـــباب الاردن، اتصـــال اجـــري بتـــاريخ 2017/11/28، 0788891114.

11-الشديفات،فؤاد علي، (2017)، نادي المنشية، مقابلة اجريت بتاريخ 2017/11/25، 0772228720.

ثانيا : المراجع الأجنبية

1-Al Mamun, Syed Abdulla,**"Human Resource Accounting (HRA) Disclosure of Bangladesh Companies and its Association with Corporate Characteristics"**, BRAC University Journal, Vol.VI, No.1:35-43,(2009).

2-Brummet, R.L., Flamholtz, E. and Pyle, W.C, **"Human resource measurement:a challenge for accountants"**, The Accounting Review, Vol. 43: 217-224, (2011).

3-Bullen & Eyler, Maria L. & Kel-Ann, **"Human Resource Accounting and nternational Developents**, V3, 2010.

4-Flamholtz, Eric, **"Stochastic Process wuth Service Reward"**, The Accounting Review,April: 253 -267 ,(1971).

5-Johan & Martin, **"Accounting and disclosure of football players",** American University of Beirut, AUB, 2014.

6-Johanson et al, **Human Resource Costing and Accounting Versus The Balace Scorecard**: survy of experience with the concepts, 2005.

7-Lee, miin huui, awareness and recording of **Human Resource Value In The Financial Statements Of Malaysian Organizations**, 2008.

8-Parameswaran , R, & Jothi,K, **Human Resource Accounting, The Chartered Accounting,** 2005**.**

9-Sharma&SHukla, Shalini& R.K**, Applicaion of Human Resource Accounting in heany industries,** samriddhi Vol, 1, Issue2, 2010**.**

10-Sing, Moharm, **Human Resource Accounting challenge for accountant,** shodh, vol.II, Issue-5, 2009**.**

11-Wang, X., Zhang, Z. & Wang, S, **"Human Capital Accounting and the System of National Accounts Extension**", Research and Practice in Human Resource Management, Vol.14, No.1: 49-69, (2006).

12-Tiwari, Ravindra, **"Human Resource Accounting: A New Dimension"**, Online available at: http://ssrn.com/abstract=961570, (2006).

13- Herman, Theeke, **"A human resource accounting transmission: shifting from failure to a future"**, Journal of Human Resource Costing & Accounting, Vol. 9 No. 1: 40- 59, (2005).

14-Ya-hu, XU, **" STUDY ON HR accounting COST Accounting based on stanadars and general rules, journal of modern accounting and auditing, vol.3, no. 11, usa, 2007.**

15- Dawson, C, **"The Use of Simulation Methodology to Explore Human Resource Accounting."** Management Decision, Vol. 32, No. 7: 46-52 , (1994).

الملاحق

ميزاينة نادي الوحدات الاردني

Suggested Model
To Apply Human Resources Accounting In Jordanian Sports Clubs
(Case Study Of AL-Wehdat Club- Jordan)

By
Ahmad Yacoub AL-rabi

Supervisor By
Dr: Zyad Abd Ahalem AL-thebeh

Abstract

The objective of the study was to identify the importance of accounting for human resources in the Jordanian sports clubs and to develop a proposed framework for the application of human resources accounting by applying in the 12 Jordanian clubs. The problem of the study was that the accounting is currently in these sports clubs in Jordan and its documentary and journalistic capabilities Does not deal with human resources except in terms of registration of salaries and wages only any dealing as current expenses, and as accounting human resources provide future benefits and services, but are addressed within the expenses accounts accounts of the clubs.

The study found the following results: The sports clubs in Jordan do not show any information about the costs of human resources as assets in the final accounts of the clubs, where the costs of human resources are covered within the expenses of the clubs, and the most important recommendations: the need to pay attention to human resources accounting by introducing and establishing a system of accounting resources Within the sports clubs, through the progressive application and utilization of the expertise and successes of the leading international clubs in this field, the clubs must follow the scientific principles of accounting issued by (GAAB) regarding the accounting of the cost of resources At the end of each fiscal year.



Suggested Model
To Apply Human Resources Accounting In Jordanian Sports Clubs
(Case Study Of AL-Wehdat Club- Jordan)

By
Ahmad Yacoub AL-rabi

Supervisor By
Dr: Zyad Abd Ahalem AL-thebeh

A Thesis Submitted In Partial Fulfillment Of The Requirements For The Degree Of
Masters In Accounting

The Deanship Of Graduate Studies
Zarqa University
Zarqa-Jordan
2017